

**Midwest Hotel Company Limited** *Appellant*;

and

**The Minister of National Revenue**  
*Respondent*.

1972: May 4; 1972: October 18.

Present: Abbott, Judson, Ritchie, Spence and Pigeon JJ.

ON APPEAL FROM THE EXCHEQUER COURT OF CANADA

*Taxation—Income tax—Capital cost allowance—Depreciable assets—Assets used in different businesses—“Class”—“Prescribed class”—Recapture of allowance—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 11(1)(a), 12(1)(a), 12(1)(b), 20(1), 20(2), 139(1)(a), 139(1)(b)—Income Tax Regulations—Validity of Regulation 1101(1).*

In its 1963 taxation year appellant sold a hotel business, including building and equipment. Later in the same taxation year, it purchased other assets of the same classes as the depreciable assets included in the sale. Respondent ruled that pursuant to s. 1101(1) of the *Regulations*, the business sold and the business purchased were different businesses and recaptured the capital cost allowance amounting to \$306,237 arising from the sale of the first business. The Tax Appeal Board held that Income Tax Regulation 1101(1) was *ultra vires* as conflicting with s. 20(2) of the Act. This decision was reversed by the Exchequer Court. Hence the appeal to this Court.

*Held* (Pigeon J. dissenting): The appeal should be dismissed.

*Per* Abbott, Judson, Ritchie and Spence JJ.: By s. 11(1)(a) of the Act, the taxpayer may deduct, in computing its income, only such part of its capital cost “as is allowed by regulation”. This is an exception to the general rule of disallowance of capital cost contained in s. 12(1)(a) and s. 12(1)(b) of the Act. Regulation 1101(1) is just as much a part of the definition of classes as is Regulation 1100. What would be property of the same class, if Regulation 1100 alone were considered, becomes property of a separate class, if the case falls within Regulation 1101(1). This Regulation is stated in plain terms: “a

**Midwest Hotel Company Limited** *Appelante*;

et

**Le Ministre du Revenu national** *Intimé*.

1972: le 4 mai; 1972: le 18 octobre.

Présents: Les Juges Abbott, Judson, Ritchie, Spence et Pigeon.

EN APPEL DE LA COUR DE L'ÉCHIQUIER DU CANADA

*Revenu—Impôt sur le revenu—Allocation du coût en capital—Biens susceptibles de dépréciation—Biens servant à différentes entreprises—«Catégorie»—«Catégorie prescrite»—Récupération d'allocation—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 11(1)a, 12(1)a, 12(1)b, 20(1), 20(2), 139(1)a, 139(1)b—Règlements de l'impôt sur le revenu—Validité du règlement 1101(1).*

Au cours de l'année d'imposition 1963, l'appelante a vendu une entreprise hôtelière, y compris le bâtiment et l'équipement. Plus tard, au cours de la même année d'imposition, elle a acquis d'autres biens des mêmes catégories que celles visant les biens susceptibles de dépréciation compris dans la vente. L'intimé a décidé que, conformément à l'art. 1101(1) des Règlements, l'entreprise vendue et l'entreprise achetée étaient deux entreprises différentes et il a récupéré l'allocation à l'égard du coût en capital au montant de \$306,237 provenant de la vente de la première entreprise. La Commission d'appel de l'impôt a statué que l'art. 1101(1) des Règlements de l'impôt sur le revenu était *ultra-vires* comme étant incompatible avec l'art. 20(2) de la Loi. Cette décision a été infirmée par la Cour de l'Échiquier. D'où le pourvoi à cette Cour.

*Arrêt* (le Juge Pigeon étant dissident): L'appel doit être rejeté.

*Les Juges* Abbott, Judson, Ritchie et Spence: En vertu de l'art. 11(1)a) de la Loi, le contribuable ne peut déduire dans le calcul de son revenu que cette partie de ce que coûtent les biens en capital «qui est allouée par règlement». Il s'agit là d'une exception à la règle générale des art. 12(1)a) et 12(1)b) de la Loi qui refuse le droit à l'allocation à l'égard du coût en capital. L'article 1101(1) des Règlements sert autant à définir les catégories que l'art. 1100. Des biens qui seraient de la même catégorie si l'on ne tenait compte que de l'art. 1100, deviennent des biens d'une catégorie distincte si le cas relève de l'art. 1101(1). Cet

separate class is hereby prescribed" for properties used in different businesses or acquired for income purposes. Section 1101(1) applies in every case where a taxpayer carries on more than one business or where a taxpayer, in addition to business assets, owns non-business assets in respect of which he is entitled to claim capital cost allowance.

*Per Pigeon J., dissenting:* The concept of "class" implies a plurality of objects possessing common attributes and the definition of a class is a selection of those attributes. To consider each object individually is the very antithesis of defining a class. The reference to a "prescribed class" in s. 20(1) cannot be construed as authorizing Regulation 1101(1). To prescribe "a separate class" for a particular thing is not to prescribe a class at all but to order that such thing is to be taken out of the class and considered by itself. Regulation 1101(1) is not a regulation prescribing a class as contemplated in s. 20(1), but an amendment of that section providing in substance that, in the case of properties acquired for the purpose of gaining or producing income from a business, the recapture provision shall apply to the proceeds of disposition in excess of the undepreciated cost of *that property* rather than to the excess over undepreciated capital cost of depreciable property of *that class*.

A regulation is invalid if not within the scope of the enabling enactment. It is therefore necessary to look at the true nature and effect of the regulation in question. Here the Court must apply the same rules as in adjudicating on the constitutional validity of legislation. The settled principle that calls for a determination of the "real character", the "pith and substance", of what purports to be enacted and whether it is "colourable" or is intended to effect its ostensible object, means that the true nature of the legislative act, its substance in purpose, must lie within the endowment of legislative power. The substance of Regulation 1101(1) is not the allocation of deductions from income on account of the capital cost of assets acquired for business use.

APPEAL from a judgment of the Exchequer Court of Canada, reversing a decision of the Tax Appeal Board. Appeal dismissed, Pigeon J. dissenting.

article des Règlements est énoncé en termes clairs. «Une catégorie de biens est par les présentes prescrite» à l'égard de biens servant à différentes entreprises ou acquis à des fins de revenu. L'article 1101(1) s'applique chaque fois qu'un contribuable exploite plus d'une entreprise ou, qu'en plus de biens d'entreprise, il possède des biens qui n'appartiennent pas à une entreprise et à l'égard desquels il a le droit de réclamer l'allocation relative au coût en capital.

*Le Juge Pigeon, dissident:* Le concept de "catégorie" implique une multiplicité d'objets présentant des caractères communs et la définition d'une catégorie est une sélection de ces caractères. La considération de chaque objet individuellement est l'antithèse de la définition d'une catégorie. La mention «à une catégorie prescrite» dans l'art. 20(1) ne peut être interprétée comme autorisant la règle 1101(1). Prescrire «une catégorie distincte» pour une chose particulière n'équivaut pas du tout à prescrire une catégorie, mais à ordonner que cette chose soit retirée de la catégorie et considérée à part. Le par. (1) de la règle 1101 n'est pas un règlement qui prescrit une catégorie au sens du par. (1) de l'art. 20, mais une modification de cet article voulant en substance que, dans le cas de biens acquis aux fins de gagner ou de produire un revenu d'une entreprise, la disposition relative à la récupération s'applique à l'excédent du produit de la disposition sur le coût en capital non déprécié de *ce bien* plutôt qu'à l'excédent sur le coût en capital non déprécié des biens susceptibles de dépréciation de *cette catégorie*.

Un règlement est nul s'il est hors du champ d'application de la loi qui l'autorise. Il est donc nécessaire d'étudier la nature et l'effet véritables du règlement en question. Ici on devrait appliquer les règles qu'on applique pour déterminer la constitutionnalité des lois. Le principe établi qui exige la détermination du «caractère véritable», de «l'essence et la substance», de ce qui est censé avoir été adopté comme loi et la question de savoir si le texte est «spécieux» ou est destiné à atteindre son objet ostensible, signifie que la nature véritable de l'acte législatif, son objet fondamental, doit relever de quelque attribution de pouvoir législatif. Le par. (1) de la règle 1101 n'a pas pour objet, en substance, d'allouer des déductions dans le calcul du revenu en raison du coût en capital des biens acquis aux fins d'une entreprise.

APPEL d'un jugement de la Cour de l'Échiquier du Canada infirmant une décision de la Commission d'appel de l'impôt. Appel rejeté, le Juge Pigeon étant dissident.

*C. L. Dubin, Q.C.*, for the appellant.

*G. W. Ainslie, Q.C.*, for the respondent.

The judgment of Abbott, Judson, Ritchie and Spence JJ. was delivered by

JUDSON J.—The Tax Appeal Board held that Income Tax Regulation 1101(1) was *ultra vires* as conflicting with s. 20(2) of the Act. In doing so it followed a line of its own decisions going back to 1962 which were uniform with one exception. The decision of the Board was reversed in the Exchequer Court. The issue is squarely in this Court for the first time and my opinion is that the judgment of the Exchequer Court should be affirmed. The case has been argued throughout on an agreed statement of facts which require a brief summary.

In its 1963 taxation year, Midwest sold a hotel business, including building and equipment. The depreciable assets included in the sale were within classes 3 and 8. Later in the same taxation year, it purchased other assets in these classes. The Minister ruled that pursuant to s. 1101(1) of the Regulations, the business sold and the business purchased were two different businesses and recaptured the capital cost allowance amounting to \$306,237 arising from the sale of the first business. The company contended that Regulation 1101(1) was *ultra vires* and that there should be no recapture of capital cost allowance in 1963. Its argument was that since the assets of the business sold and the business purchased came within the same classes (classes 3 and 8), the amount recaptured should be applied to reduce the undepreciated capital cost of the new assets in the same classes in accordance with s. 20(2) of the Act. This is the issue and its outcome depends upon the validity of s. 1101(1) of the Regulations.

*C. L. Dubin, c.r.*, pour l'appelante.

*G. W. Ainslie, c.r.*, pour l'intimé.

Le jugement des Juges Abbott, Judson, Ritchie et Spence a été rendu par

LE JUGE JUDSON—La Commission d'appel de l'impôt a statué que l'art. 1101(1) des Règlements de l'impôt sur le revenu était *ultra vires* comme étant incompatible avec l'art. 20(2) de la Loi. Cette décision était conforme à ses propres précédents établis depuis 1962 à l'exception d'un seul. La Cour de l'Échiquier a infirmé la décision de la Commission. C'est la première fois que cette Cour est proprement saisie de cette question et je suis d'avis qu'il y a lieu de confirmer le jugement de la Cour de l'Échiquier. L'affaire a été plaidée dans toutes les cours sur la base d'un exposé de faits convenus qu'il y a lieu de résumer brièvement.

Au cours de l'année d'imposition 1963, Midwest a vendu une entreprise hôtelière, y compris le bâtiment et l'équipement. Les biens susceptibles de dépréciation compris dans la vente étaient visés par les catégories 3 et 8. Plus tard au cours de la même année d'imposition, elle a acquis d'autres biens décrits dans ces catégories. Le ministre a décidé que, conformément à l'art. 1101(1) des Règlements, l'entreprise vendue et l'entreprise achetée étaient deux entreprises différentes et il a récupéré l'allocation à l'égard du coût en capital au montant de \$306,237 provenant de la vente de la première entreprise. La compagnie a prétendu que l'art. 1101(1) des Règlements était *ultra vires* et qu'il n'y avait pas lieu de récupérer l'allocation à l'égard du coût en capital pour 1963. Elle a plaidé que, puisque les biens de l'entreprise vendue et ceux de l'entreprise achetée tombaient dans les mêmes catégories (les catégories 3 et 8), le montant récupéré devait s'appliquer à la réduction du coût en capital non déprécié des nouveaux biens compris dans les mêmes catégories conformément à l'art. 20(2) de la Loi. C'est là la question en litige et le résultat dépend de la validité de l'art. 1101(1) des Règlements.

The Minister's position is stated in his notification to the taxpayer under s. 58 of the Act:

The Honourable the Minister of National Revenue having reconsidered the assessment and having considered the facts and reasons set forth in the Notice of Objection hereby confirms the said assessment as having been made in accordance with the provisions of the Act and in particular on the ground that the property of the taxpayer acquired for the purpose of gaining or producing income from the hotel business and the property of the taxpayer acquired for the purpose of gaining or producing income from the business of leasing fixed assets were separate classes within the meaning of subsection (1) of section 1101 of the Income Tax Regulations and accordingly the amount of \$315,842.97 has been properly included in computing the taxpayer's income for the 1963 taxation year in accordance with the provisions of subsection (1) of section 20 of the Act.

Section 20(1) of the Act provides that where depreciable property has been disposed of in a taxation year and the proceeds exceed the undepreciated capital cost of the depreciable property, the amount of the excess shall be "recaptured" and shall be included in computing the income for the year.

Subsection (2) of s. 20 operates to prevent immediate taxation where other property of the same class is acquired in the same year by providing that the otherwise recapturable amount be applied to reduce the undepreciated capital cost of the new assets of the same class so that recapture does not take place until all the assets of that class have been disposed of.

The fallacy in the taxpayer's argument is that by s. 11(1)(a) of the Act, it may deduct, in computing its income, only such part of its capital cost "as is allowed by regulation". This is an exception to the general rule of disallowance of capital cost contained in s. 12(1)(a) and s. 12(1)(b) of the Act. Regulation 1101(1) is just as much a part of the definition of classes as is Regulation 1100. What would be the property of

La position du ministre est exposée dans la notification qu'il a fait tenir au contribuable en vertu de l'art. 58 de la Loi:

[TRADUCTION] L'honorable ministre du Revenu national, ayant examiné de nouveau la cotisation et étudié les faits et les motifs énoncés dans l'avis d'opposition, confirme par les présentes que ladite cotisation a été faite conformément aux dispositions de la Loi et, en particulier, qu'elle est fondée sur le motif que les biens du contribuable acquis en vue de gagner ou de produire le revenu de l'entreprise hôtelière, et les biens du contribuable acquis en vue de gagner ou de produire le revenu d'une entreprise de location de biens d'immobilisation, étaient compris dans des catégories distinctes au sens du paragraphe (1) de l'article 1101 des Règlements de l'impôt sur le revenu et, par conséquent, que le montant de \$315,842.97 a été inclus à juste titre dans le calcul de l'impôt du contribuable pour l'année d'imposition 1963 conformément aux dispositions du paragraphe (1) de l'article 20 de la Loi.

L'article 20(1) prévoit que, lorsque, dans une année d'imposition, il a été disposé de biens susceptibles de dépréciation et que le produit de la disposition excède le coût en capital non déprécié des biens susceptibles de dépréciation, le montant de l'excédent doit être «récupéré» et doit être inclus dans le calcul du revenu pour l'année.

Le paragraphe (2) de l'art. 20 a pour but d'empêcher l'imposition immédiate lorsque des biens de la même catégorie ont été acquis au cours de la même année, en prévoyant que le montant autrement récupérable s'applique à la réduction du coût en capital non déprécié des nouveaux biens appartenant à la même catégorie de façon que la récupération n'ait pas lieu avant la disposition de tous les biens de cette catégorie.

L'argument du contribuable est faux en ce sens qu'en vertu de l'art. 11(1)a) de la Loi, le contribuable ne peut déduire dans le calcul de son revenu que cette partie de ce que coûtent les biens en capital «qui est allouée par règlement». Il s'agit là d'une exception à la règle générale que l'on trouve dans les art. 12(1)a) et 12(1)b) de la Loi et qui refuse le droit à l'allocation à l'égard du coût en capital. L'article

the same class, if Regulation 1100 alone were considered, becomes property of a separate class, if the case falls within Regulation 1101(1). This Regulation is stated in plain terms:

1101. (1) Where more than one property of a taxpayer is described in the same class in Schedule B and where

(a) one of the properties was acquired for the purpose of gaining or producing income from a business, and

(b) one of the properties was acquired for the purpose of gaining or producing income from another business or from the property,

a separate class is hereby prescribed for the properties that

- (i) were acquired for the purpose of gaining or producing income from each business, and
- (ii) would otherwise be included in the class.

There can be no doubt about the meaning and effect of this Regulation. It is part and parcel of the whole system of regulation for the prescribing of classes of assets for the purpose of the capital cost allowance which may be claimed under the provisions of the Act. The clear and unambiguous words of the section are that "a separate class is hereby prescribed" for properties used in different businesses or acquired for income purposes. Such a classification is to be applied for all purposes. It is not one which comes into play only when there is a possibility of avoiding recapture under s. 20 of the Act.

Section 1101(1) applies in every case where a taxpayer carries on more than one business or where a taxpayer, in addition to business assets, owns non-business assets in respect of which he is entitled to claim capital cost allowance. It applies with respect to the computation of the capital cost allowance, the recapture of capital cost, and the deduction of terminal losses. There is, therefore, in my opinion, no question of conflict between the Act and the Regulations and therefore no question of invalidity.

1101(1) des Règlements sert autant à définir les catégories que l'art. 1100. Des biens qui seraient de la même catégorie si l'on ne tenait compte que de l'art. 1100, deviennent des biens d'une catégorie distincte si le cas relève de l'art. 1101(1). Cet article des Règlements est énoncé en termes clairs:

1101. (1) Lorsque l'Annexe B comporte la description de plus d'un des biens d'un contribuable, sous la même catégorie, et

a) qu'un des biens a été acquis aux fins de gagner ou de produire le revenu d'une entreprise, et

b) qu'un des biens a été acquis aux fins de gagner ou de produire le revenu d'une autre entreprise ou des biens,

une catégorie distincte est par les présentes prescrite pour les biens qui

- (i) ont été acquis aux fins de gagner ou de produire le revenu de chaque entreprise, et
- (ii) seraient par ailleurs compris dans la catégorie.

Le sens et l'effet de cet article des Règlements ne font aucun doute. Il fait partie intégrante de tout ce système de réglementation qui vise l'établissement de catégories de biens aux fins de l'allocation à l'égard du coût en capital qui peut être réclamée en vertu des dispositions de la Loi. L'article énonce en termes clairs et précis que «une catégorie distincte est par les présentes prescrite» à l'égard de biens servant à différentes entreprises ou acquis à des fins de revenu. Un tel classement par catégories doit s'appliquer à l'égard de toutes fins. Il ne s'agit pas d'un classement qui n'entre en jeu que lorsqu'il est possible d'éviter la récupération en vertu de l'art. 20 de la Loi.

L'article 1101(1) s'applique chaque fois qu'un contribuable exploite plus d'une entreprise ou, qu'en plus de biens d'entreprise, il possède des biens qui n'appartiennent pas à une entreprise et à l'égard desquels il a le droit de réclamer l'allocation relative au coût en capital. Il s'applique au calcul de l'allocation à l'égard du coût en capital, à la récupération du coût en capital et à la déduction des pertes finales. C'est pourquoi, à mon avis, nulle question d'incompatibilité

I would dismiss the appeal with costs.

PIGEON J. (*dissenting*)—Section 11(1)(a) of the *Income Tax Act* reads:

11. (1) Notwithstanding paragraphs (a), (b) and (h) of subsection (1) of section 12, the following amounts may be deducted in computing the income of a taxpayer for a taxation year:

(a) such part of the capital cost to the taxpayer of property, or such amount in respect of the capital cost to the taxpayer of property, if any, as is allowed by regulation;

Part XI of the *Income Tax Regulations* entitled "Allowances in respect of Capital Cost" opens with the following provision:

1100. (1) Under paragraph (a) of subsection (1) of section 11 of the Act, there is hereby allowed to a taxpayer, in computing his income from a business or property, as the case may be, deductions for each taxation year equal to

(a) such amount as he may claim in respect of property of each of the following classes in Schedule B not exceeding . . .

Then follows Regulation 1101(1):

1101. (1) Where more than one property of a taxpayer is described in the same class in Schedule B and where

(a) one of the properties was acquired for the purpose of gaining or producing income from a business, and

(b) one of the properties was acquired for the purpose of gaining or producing income from another business or from the property,

a separate class is hereby prescribed for the properties that

(i) were acquired for the purpose of gaining or producing income from each business, and

(ii) would otherwise be included in the class.

The issue in this case is whether this provision of the Regulations was validly enacted under the authority of the Act or whether it is in

entre la Loi et les Règlements et, par conséquent, d'invalidité ne se pose.

Je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

LE JUGE PIGEON (*dissident*)—L'alinéa a) du par. (1) de l'art. 11 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* se lit comme suit:

11. (1) Par dérogation aux alinéas a), b) et h) du paragraphe (1) de l'article 12, les montants suivants peuvent être déduits dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition:

a) la partie de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, ou la somme à l'égard de ce que coûtent en capital les biens au contribuable, s'il en est, qui est allouée par règlement;

La partie XI des «Règlements de l'impôt sur le revenu» intitulée «Allocations à l'égard du coût en capital» débute par la disposition suivante:

1100. (1) En vertu de l'alinéa a) du premier paragraphe de l'article 11 de la Loi, il est par les présentes alloué au contribuable dans le calcul de son revenu d'une entreprise ou de biens, selon le cas, des déductions pour chaque année d'imposition égales

a) au montant qu'il peut réclamer à l'égard de biens de chacune des catégories suivantes, comprises dans l'Annexe B, sans dépasser . . .

Suit la règle 1101 par. (1):

1101. (1) Lorsque l'Annexe B comporte la description de plus d'un des biens d'un contribuable, sous la même catégorie, et

a) qu'un des biens a été acquis aux fins de gagner ou de produire le revenu d'une entreprise, et

b) qu'un des biens a été acquis aux fins de gagner ou de produire le revenu d'une autre entreprise ou des biens,

une catégorie distincte est par les présentes prescrite pour les biens qui

(i) ont été acquis aux fins de gagner ou de produire le revenu de chaque entreprise, et

(ii) seraient par ailleurs compris dans la catégorie.

En l'espèce, la question est de savoir si cette disposition des «Règlements» a été validement adoptée suivant la Loi ou s'il s'agit en fait d'une

fact an invalid attempt to alter the effect of s. 20(1) of the Act which is as follows:

20. (1) Where depreciable property of a taxpayer of a prescribed class has, in a taxation year, been disposed of and the proceeds of disposition exceed the undepreciated capital cost to him of depreciable property of that class immediately before the disposition, the lesser of

- (a) the amount of the excess, or
- (b) the amount that the excess would be if the property had been disposed of for the capital cost thereof to the taxpayer,

shall be included in computing his income for the year.

To support the validity of Regulation 1101(1) it is said to be a part of the definition of classes of depreciable property. I cannot agree with this contention for two reasons.

In the first place, one must consider the meaning of the word "class". In the Oxford Dictionary I find:

6. *gen.* A number of individuals (persons or things) possessing common attributes, and grouped together under a general or 'class' name; a kind, sort, division. (Now the leading sense.)

In my view, the concept of "class" implies a plurality of objects possessing common attributes and the definition of a class is a selection of those attributes. I therefore fail to see how a direction that, under some circumstances, each single object shall form "a separate class" can properly be said to be a definition of a class. To consider each object individually is the very antithesis of defining a class.

In fact, it appears to me that the prescribing of "a separate class" is really nothing else than the elimination of the specified objects from the specified class. The essential purpose of the impugned regulation is to provide that for recaptured taxation (s. 20(1)), properties acquired for a business shall be considered separately from

tentative non valide de modifier l'effet du par. (1) de l'art. 20 de la Loi qui se lit comme suit:

20. (1) Lorsque, dans une année d'imposition, il a été disposé de biens d'un contribuable, susceptibles de dépréciation et appartenant à une catégorie prescrite, et que le produit de la disposition excède le coût en capital non déprécié, pour lui, des biens susceptibles de dépréciation de cette catégorie, immédiatement avant leur aliénation, le moindre

- a) du montant de l'excédent, ou
- b) du montant de ce que serait l'excédent s'il avait été disposé des biens pour ce qu'ils ont coûté en capital au contribuable,

doit être inclus dans le calcul de son revenu pour l'année.

Au soutien de la validité du par. (1) de la règle 1101, on a dit qu'il fait partie de la définition des catégories de biens susceptibles de dépréciation. Je ne puis accepter cette prétention pour deux raisons.

En premier lieu, il faut considérer la signification du mot «catégorie» («class»). Dans le dictionnaire Oxford, on trouve la définition suivante:

[TRADUCTION] 6. *gén.* Plusieurs individus (personnes ou choses) présentant des caractères communs et groupés sous un nom général ou «de catégorie»: un genre, une sorte, une division. (Maintenant le sens courant.)

A mon avis, le concept de «catégorie» implique une multiplicité d'objets présentant des caractères communs et la définition d'une catégorie est une sélection de ces caractères. Je ne vois donc pas comment une ordonnance que, dans certaines circonstances, chaque objet particulier doit former «une catégorie distincte» pourrait à bon droit être considérée comme une définition d'une catégorie. La considération de chaque objet individuellement est l'antithèse de la définition d'une catégorie.

En fait, il me paraît qu'en prescrivant «une catégorie distincte» on ne fait vraiment rien d'autre que d'exclure les objets spécifiés dans la catégorie spécifiée. La règle contestée a essentiellement pour but de disposer que, en ce qui concerne l'impôt pour récupération (art. 20(1)), les biens acquis aux fins d'une entreprise doi-

other properties of the same class that were not acquired for that same business. No other effect has been shown. Except under very special circumstances, it does not affect the amount that can be claimed as a deduction. In *Minister of National Revenue v. Wahn*<sup>1</sup>, the majority held that, as a general rule, all business losses are to be taken into account in computing the income for a given year. This, of course, results in a taxpayer being entitled to claim capital cost allowance in respect of any property acquired for the purpose of a business, even when he has no profit from that business, because the loss can be set off against other income. It does not seem to me that this result is affected by ss. 139(1)(a) and (1)(b) enacted in 1960. These provisions have application when income from a specific source is to be separately ascertained or dealt with. The general rule remains that the tax is levied on income from all sources after proper deductions.

It is clear in the present case, as it was in cases decided by the Board in previous years, that the question is not a matter of allocation in respect of capital cost. The question is whether a capital receipt which is not income of the taxpayer, is to be taxed as income by virtue of s. 20(1). Concretely the question is whether a sum of \$306,237.80 is to be added to the taxpayer's income as "capital cost recovery on disposal of Airport Hotel", thus adding \$153,983.51 to the income tax payable for the year in question.

I cannot construe the reference "to a prescribed class" in s. 20(1), as authorizing the impugned regulation. By virtue of s. 139(1)(af) "prescribed year" means "prescribed by regulation". However, the reference is to a class and, as previously noted, this implies a category of things described by some common attributes. To prescribe "a separate class" for a particular thing is not to prescribe a class at all but to

vent être considérés séparément des autres biens de la même catégorie qui n'ont pas été acquis aux fins de cette entreprise. Aucun autre effet n'a été établi. Sauf des circonstances très spéciales, cette règle n'a aucun effet sur le montant qui peut être réclaté à titre de déduction. Dans l'affaire *Ministre du revenu national c. Wahn*<sup>1</sup>, la majorité a décidé que, règle générale, il faut tenir compte de toutes les pertes d'une entreprise dans le calcul de l'impôt pour une année donnée. Il en résulte évidemment que le contribuable a le droit de réclamer une allocation du coût en capital pour tout bien acquis aux fins d'une entreprise, même s'il ne retire aucun profit de cette entreprise, parce que la perte peut être déduite d'un autre revenu. Il ne me semble pas que les par. (1)(a) et (1)(b) de l'article 139 adoptés en 1960 modifient ce résultat. Ces dispositions s'appliquent lorsque le revenu provenant d'une source précise doit être déterminé ou traité séparément. La règle générale demeure que l'impôt est prélevé sur le revenu provenant de toutes sources après les déductions permises.

Il est clair en l'espèce, tout comme il l'était dans les affaires décidées par la Commission au cours des années précédentes, qu'il ne s'agit pas d'une question d'allocation pour coût en capital. La question est de savoir si une recette de capital qui n'est pas un revenu du contribuable doit être imposée à titre de revenu en vertu du par. (1) de l'art. 20. Plus précisément, la question est de savoir s'il faut ajouter la somme de \$306,237.80 au revenu du contribuable à titre de «récupération du coût en capital lors de la disposition de l'Airport Hotel», ce qui augmente de \$153,983.51 l'impôt sur le revenu payable pour l'année en question.

Je ne puis interpréter la mention «à une catégorie prescrite» dans l'art. 20(1), comme autorisant la règle contestée. En vertu du par. (1) af), de l'art. 139 «année prescrite» signifie «prescrite par règlement.» Cependant, la mention vise une catégorie, ce qui implique, comme on vient de le voir, une catégorie de chose décrite par certains caractères communs. Prescrire «une catégorie distincte» pour une chose particulière

<sup>1</sup> [1969] S.C.R. 404.

<sup>1</sup> [1969] R.C.S. 404.

order that such thing is to be taken out of the class and considered by itself.

I am, therefore, driven to the conclusion that Regulation 1101(1) is not a regulation prescribing a class as contemplated in s. 20(1), but an amendment of that section providing in substance that, in the case of properties acquired for the purpose of gaining or producing income from a business, the recapture provision shall apply to the proceeds of disposition in excess of the undepreciated cost of *that property* rather than to the excess over undepreciated capital cost of depreciable property of *that class*.

It is obvious that a regulation is invalid if not within the scope of the enabling enactment: *Booth v. The King*<sup>2</sup>, *Bélanger v. The King*<sup>3</sup>, *Re Gray*<sup>4</sup>. In the application of this principle, it is necessary to look at the true nature and effect of the regulation in question. I can see no reason why the same rules should not apply as in adjudicating on the constitutional validity of legislation. The problem is essentially the same namely, the scope of the allocation of legislative authority. If anything, the rules should be more strictly applied in the case of this delegation to the executive seeing that taxing statutes are to be construed strictly, while constitutional enactments are to be construed broadly. Among the many statements of the "pith and substance" rule, I would like to quote the following from the reasons of Rand J. in *Switzman v. Elbling*<sup>5</sup>:

The settled principle that calls for a determination of the "real character", the "pith and substance", of what purports to be enacted and whether it is "colourable" or is intended to effect its ostensible object, means that the true nature of the legislative act, its substance in purpose, must lie within s. 92 or some other endowment of provincial power.

n'équivaut pas du tout à prescrire une catégorie, mais à ordonner que cette chose soit retirée de la catégorie et considérée à part.

Je dois donc conclure que le par. (1) de la règle 1101 n'est pas un règlement qui prescrit une catégorie au sens du par. (1) de l'art. 20, mais une modification de cet article voulant en substance que, dans le cas de biens acquis aux fins de gagner ou de produire un revenu d'une entreprise, la disposition relative à la récupération s'applique à l'excédent du produit de la disposition sur le coût en capital non déprécié de *ce bien* plutôt qu'à l'excédent sur le coût en capital non déprécié des biens susceptibles de dépréciation de *cette catégorie*.

Il est clair qu'un règlement est nul s'il est hors du champ d'application de la loi qui l'autorise: *Booth c. le Roi*<sup>2</sup>, *Bélanger c. le Roi*<sup>3</sup>, *Re Gray*<sup>4</sup>. Pour l'application de ce principe, il est nécessaire d'étudier la nature et l'effet véritables du règlement en question. Je ne vois aucune raison pour laquelle on ne devrait pas appliquer ici les règles qu'on applique pour déterminer la constitutionnalité des lois. Le problème est essentiellement le même, à savoir, l'étendue du pouvoir législatif attribué. Je dirais même que ces règles devraient s'appliquer d'une manière plus stricte dans le cas de cette délégation de pouvoir à l'exécutif vu que les lois fiscales doivent être interprétées strictement, tandis que les lois constitutionnelles doivent l'être d'une manière large. Parmi les nombreuses déclarations relatives à la règle de «l'essence et de la substance», je cite l'extrait suivant des motifs du Juge Rand dans *Switzman c. Elbling*<sup>5</sup>:

[TRADUCTION] Le principe établi qui exige la détermination du «caractère véritable», de «l'essence et la substance», de ce qui est censé avoir été adopté comme loi et la question de savoir si le texte est «spécieux» ou est destiné à atteindre son objet ostensible, signifie que la nature véritable de l'acte législatif, son objet fondamental, doit relever de l'article 92 ou de quelque autre attribution de pouvoirs provinciaux.

<sup>2</sup> (1915), 51 S.C.R. 20.

<sup>3</sup> (1917), 54 S.C.R. 265.

<sup>4</sup> (1919), 57 S.C.R. 150.

<sup>5</sup> [1957] S.C.R. 285, p. 303.

<sup>2</sup> (1915), 51 R.C.S. 20.

<sup>3</sup> (1917), 54 R.C.S. 265.

<sup>4</sup> (1919), 57 R.C.S. 150.

<sup>5</sup> [1957] R.C.S. 285, p. 303.

In my view, the substance of Regulation 1101(1) is not the allocation of deductions from income on account of the capital cost of assets acquired for business use.

I would allow the appeal, reverse the judgment of the Exchequer Court and restore the decision of the Tax Appeal Board with costs in both courts.

*Appeal dismissed with costs, PIGEON J. dissenting.*

*Solicitors for the appellant: Harrison, Elwood, Gregory, Littlejohn & Fleming, London.*

*Solicitor for the respondent: D. S. Maxwell, Ottawa.*

À mon avis, le par. (1) de la règle 1101 n'a pas pour objet, en substance, d'allouer des déductions dans le calcul du revenu en raison du coût en capital des biens acquis aux fins d'une entreprise.

J'accueillerais l'appel, j'infirmes le jugement de la Cour de l'Échiquier et je rétablirais la décision de la Commission d'appel de l'impôt avec dépens dans les deux cours.

*Appel rejeté avec dépens, le JUGE PIGEON étant dissident.*

*Procureurs de l'appelante: Harrison, Elwood, Gregory, Littlejohn & Fleming, London.*

*Procureur de l'intimé: D. S. Maxwell, Ottawa.*