

A-582-94

A-582-94

Brenda Bellingham (*Appellant*) (*Plaintiff*)**Brenda Bellingham** (*appelante*) (*demanderesse*)

v.

c.

The Queen (*Respondent*) (*Defendant*)**a La Reine** (*intimée*) (*défenderesse*)*INDEXED AS: BELLINGHAM v. CANADA (C.A.)**RÉPERTORIÉ: BELLINGHAM c. CANADA (C.A.)*Court of Appeal, Stone, Décary and Robertson JJ.A.—
Ottawa, November 2 and 30, 1995.**b** Cour d'appel, juges Stone, Décary et Robertson,
J.C.A.—Ottawa, 2 et 30 novembre 1995.

Income tax — Income calculation — Income or capital gain — Where property acquired as adventure in nature of trade, proceeds from expropriation taxable as income — Additional interest punitive, not compensatory or restructuring — Windfall gain, not income under Income Tax Act, s. 3(a).

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Revenu ou gain en capital — Lorsque des terrains sont acquis dans le cadre d'un projet comportant un risque ou d'une affaire de caractère commercial, tout bénéfice provenant de leur disposition est imposable en tant que revenu — Les intérêts supplémentaires ont été accordés à titre de dommages-intérêts punitifs et non à titre d'indemnisation ou de dédommagement — Les gains fortuits ne sont pas considérés comme un revenu en vertu de l'art. 3a) de la Loi de l'impôt sur le revenu.

The taxpayer's land was expropriated by the town of Grand Centre, Alberta. Compensation was established in accordance with the *Expropriation Act* of Alberta. She received \$377,015 as compensation, \$181,319 as ordinary interest and \$114,272 as "additional interest" under subsections 66(4) and (5) (interest awarded where the amount of the proposed payment is less than 80% of the amount awarded for the interest taken and severance damage). The taxpayer argued that compensation for the land was taxable as a capital gain, ordinary interest taxable as interest income under paragraph 12(1)(c) of the *Income Tax Act* and finally, additional interest was non-taxable. The Minister assessed the proceeds from the expropriation as business income. The Trial Division Judge concluded that as the property was acquired as an adventure or concern in the nature of trade, any profit realized on its disposition was taxable on account of income. Ordinary interest was taxable under paragraph 12(1)(c) of the Act and the remaining amount, including additional interest, was taxable as income from a business under subsection 9(1). This was an appeal from that decision on the basis that the additional interest was a windfall gain and, as such, not taxable and that the proceeds of disposition should be treated as a capital receipt by virtue of subparagraph 54(h)(iv) of the Act.

Les terrains de la contribuable ont été expropriés par la ville de Grand Centre (Alberta). L'indemnité a été établie conformément à l'*Expropriation Act* de l'Alberta. Elle a reçu 377 015 \$ à titre d'indemnité, 181 319 \$ à titre d'intérêts ordinaires et 114 272 \$ à titre de «d'intérêts supplémentaires» conformément aux paragraphes 66(4) et (5) (ces intérêts sont accordés lorsque le montant du paiement proposé est inférieur à 80 % de la somme ultimement accordée pour le droit exproprié et le préjudice résultant de la séparation). La contribuable fait valoir que l'indemnité touchée pour les terrains expropriés est imposable à titre de gain en capital, que les intérêts ordinaires sont imposables à titre de revenu d'intérêt aux termes de l'alinéa 12(1)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et, finalement, que les intérêts supplémentaires ne sont pas imposables. Le ministre a imposé le bénéfice découlant de l'expropriation en tant que revenu tiré d'une entreprise. Le juge de la Section de première instance a conclu que, étant donné que les terrains ont été acquis dans le cadre d'un projet comportant un risque ou d'une affaire de caractère commercial, tout bénéfice provenant de sa disposition est imposable en tant que revenu. Les intérêts ordinaires ont été jugés imposables en vertu de l'alinéa 12(1)c) de la Loi et la somme restante, y compris les intérêts supplémentaires, a été jugée imposable en tant que revenu tiré d'une entreprise aux termes du paragraphe 9(1) de la Loi. Il s'agit d'un appel de cette décision au motif que des intérêts supplémentaires sont des gains fortuits et que, en tant que tels, ils ne sont pas imposables et que le produit de la disposition devrait être traité comme une rentrée de capital conformément au sous-alinéa 54h)(iv) de la Loi.

Held, the appeal should be allowed only with respect to the additional interest.

Arrêt: l'appel doit être accueilli uniquement en ce qui a trait aux intérêts supplémentaires.

Subparagraph 54(h)(iv) was not a deeming provision. It did not deem proceeds of disposition received on an expropriation to be a capital receipt. Subparagraphs 54(h)(iv) and (v) were added to the Act to counter the decision in *Kicking Horse Forest Products Ltd. v. British Columbia (Minister of Finance)*, [1973] 6 W.W.R. 343 (B.C.S.C.); affd (1974), 49 D.L.R. (3d) 149 (B.C.C.A.); affd [1976] 1 S.C.R. 711, wherein it was held that an expropriation did not constitute a sale within the meaning of the *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 225, s. 2(b). Accordingly, the \$377,015 received as compensation for the land was taxable as income from a business under subsection 9(1) of the Act.

The remaining issue was whether additional interest was income within the meaning of subsection 9(1) or paragraph 3(a) of the Act. Applying the reasoning in *Shaw v. Canada*, [1993] 2 F.C. 190 (C.A.), it was clear that additional interest did not constitute compensation for lands which have been taken, nor did it represent compensation for the loss of the use of money. In *Mannix v. The Queen in right of Alberta* (1984), 31 L.C.R. 299 (Alta. C.A.), it was stated that the interest awarded pursuant to subsection 66(4) was "clearly penal, as distinct from compensatory or restitutionary". While ordinary interest represents "compensation for the use or retention by one person of a sum of money, belonging to . . . another", additional interest serves the same end as a punitive damages award. Therefore, additional interest was not to be used for the purpose of calculating a gain or loss on the disposition of a property pursuant to subsection 9(1) of the Act.

Nor could additional interest be included as income from a source under paragraph 3(a) of the Act. In Canada, the definition of income is circumscribed by the source doctrine, but the scope of that doctrine is difficult to establish. It has been established by case law that gambling gains, gifts, inheritances and the residual category of windfall gains fall outside the grasp of paragraph 3(a). In the present case, the true source of the additional interest was the *Expropriation Act* which dictated, as a matter of public policy, that expropriating authorities are obligated to pay a penal sum in circumstances where their behaviour falls below a prescribed standard. In certain respects, an award of additional interest possesses the attributes of a gift. The payment did not flow from either an express or implied agreement between the parties. There was no element of bargain or exchange, no consideration, no *quid pro quo*. The payment was simply a windfall and, therefore, not income under paragraph 3(a) of the Act.

A non-compensatory receipt cannot be treated in the same manner as a compensatory one simply because both arise

Le sous-alinéa 54h)(iv) ne crée pas de présomption. Selon ce sous-alinéa, le produit de la disposition découlant d'une expropriation n'est pas réputé constituer une rentrée de capital. Les sous-alinéas 54h)(iv) et (v) ont été ajoutés à la Loi pour contrer l'effet de l'arrêt *Kicking Horse Forest Products Ltd. v. British Columbia (Minister of Finance)*, [1973] 6 W.W.R. 343 (C.S.C.-B.); conf. par (1974), 49 D.L.R. (3d) 149 (C.A.C.-B.); conf. par [1976] 1 R.C.S. 711, dans lequel la cour a statué qu'une expropriation ne constituait pas une vente aux termes de la *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, ch. 225, art. 2b). Par conséquent, les 377 015 \$ touchés à titre d'indemnité pour les terrains expropriés sont imposables en tant que revenu tiré d'une entreprise aux fins du paragraphe 9(1) de la Loi.

La seule question qui reste à trancher est de déterminer si les intérêts supplémentaires sont un revenu au sens du paragraphe 9(1) ou de l'alinéa 3a) de la Loi. Si l'on applique le raisonnement énoncé dans *Shaw c. Canada*, [1993] 2 C.F. 190 (C.A.), il est clair que les intérêts supplémentaires ne constituent pas une indemnité pour les terrains qui ont été pris, non plus qu'une indemnité pour la perte de rendement des sommes accordées. Dans l'arrêt *Mannix v. The Queen in right of Alberta* (1984), 31 L.C.R. 299 (C.A. Alberta), la cour a statué que les intérêts accordés conformément au paragraphe 66(4) «l'ont manifestement été à titre pénal, et non à titre d'indemnisation ou de dédommagement». Bien que les intérêts ordinaires représentent «une indemnité pour l'usage ou la rétention, par une personne, d'une somme d'argent appartenant à quelqu'un d'autre», les intérêts supplémentaires servent les mêmes fins que des dommages-intérêts punitifs. Par conséquent, ils ne doivent pas servir au calcul d'un gain ou d'une perte provenant de la disposition d'un bien conformément au paragraphe 9(1) de la Loi.

Les intérêts supplémentaires ne peuvent pas non plus être inclus à titre de revenu au sens de l'alinéa 3a) de la Loi. Au Canada, la définition de revenu est circonscrite par la doctrine de la source du revenu, mais la portée de cette doctrine est difficile à établir. Selon la jurisprudence, les gains tirés du jeu, les dons, les legs et la catégorie résiduelle des gains fortuits sont exclus de la portée de l'alinéa 3a). En l'espèce, la véritable source des intérêts supplémentaires est l'*Expropriation Act* qui dicte, à titre de politique publique, que les autorités d'expropriation sont tenues de payer une somme à titre pénal dans les cas où leur comportement ne respecte pas une norme établie. À certains égards, le paiement d'intérêts supplémentaires possède les attributs d'un don. Le paiement en question ne découle pas d'une entente expresse ou implicite entre les parties. Il n'y a pas d'élément d'échange ou de compromis. Il n'y a pas de contrepartie. Il n'y a pas de contre-prestation de la part du contribuable. Le paiement est simplement un gain fortuit et, par conséquent, ne peut constituer un revenu au sens de l'alinéa 3a) de la Loi.

Une somme qui n'est pas payée à titre d'indemnisation ne peut être traitée de la même façon qu'une somme payée à

from the same transaction (the expropriation). The nature and purpose of a particular payment or award must be considered when assessing how it will be dealt with for tax purposes.

titre d'indemnisation simplement parce que le paiement de ces deux sommes provient de la même opération (l'expropriation). La nature et la fin d'un paiement particulier doivent être examinées au moment d'évaluer comment cette somme sera traitée du point de vue fiscal.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Expropriation Act, R.S.A. 1980, c. E-16, ss. 42, 66(1),(2),(3),(4),(5).

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 3(a), 6, 9(1), 12(1)(c) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 4), 39(4) (as enacted by S.C. 1977-78, c. 1, s. 16; S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 18), 43 (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 17), 53(2)(d), 54(h)(i),(ii),iii), (iv),(v), 54.2 (as enacted by S.C. 1988, c. 55, s. 32), 81, 248(1) "business" (as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 66).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Shaw v. Canada, [1993] 2 F.C. 190; (1993), 93 DTC 5121; 151 N.R. 232 (C.A.); *R. v. Cranswick*, [1982] 1 F.C. 813; [1982] CTC 69; (1982), 82 DTC 6073; 40 N.R. 296 (C.A.); *Mannix v. The Queen in right of Alberta* (1984), 31 L.C.R. 299 (Alta. C.A.); *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3; (1994), 63 Q.A.C. 161; 95 DTC 5017; 171 N.R. 161.

OVERRULED:

E.R. Fisher Ltd. v. The Queen, [1986] 2 C.T.C. 114; (1986), 86 DTC 6364; 4 F.T.R. 188 (F.C.T.D.).

DISTINGUISHED:

Mohawk Oil Co. v. Canada, [1992] 2 F.C. 485; [1992] 1 C.T.C. 195; (1992), 92 DTC 6235; 140 N.R. 225 (C.A.); leave to appeal to S.C.C. refused, *sub nom. Mohawk Oil Co. v. The Queen*, [1992] 2 S.C.R. viii; (1992), 141 N.R. 393.

CONSIDERED:

Stuart Investments Ltd. v. The Queen, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Cartwright and Sons Ltd. v. Minister of National Revenue* (1961), 61 DTC 499 (T.A.B.); *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] S.C.R. 850; (1959), 20 D.L.R. (2d) 385; [1959] C.T.C. 416; 59 DTC 1247; *Canada v. Fries*, [1990] 2 S.C.R. 1322; [1990] 2 C.T.C. 439; (1990), 90 DTC 6662; 114 N.R. 150; revg [1989] 3 F.C. 362; (1989), 89

a

LOIS ET RÈGLEMENTS

Expropriation Act, R.S.A. 1980, ch. E-16, art. 42, 66(1),(2),(3),(4),(5).

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 3a), 6, 9(1), 12(1)c) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 4), 39(4) (édicte par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 16; S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 18), 43 (mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 17), 53(2)d), 54h(i),(ii),(iii),(iv),(v), 54.2 (édicte par L.C. 1988, ch. 55, art. 32), 81, 248(1) «entreprise» (mod. par S.C. 1979, ch. 5, art. 66).

JURISPRUDENCE:

d

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Shaw c. Canada, [1993] 2 C.F. 190; (1993), 93 DTC 5121; 151 N.R. 232 (C.A.); *R. c. Cranswick*, [1982] 1 C.F. 813; [1982] CTC 69; (1982), 82 DTC 6073; 40 N.R. 296 (C.A.); *Mannix v. The Queen in right of Alberta* (1984), 31 L.C.R. 299 (C.A. Alb.); *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3; (1994), 63 Q.A.C. 161; 95 DTC 5017; 171 N.R. 161.

f

DÉCISION INFIRMÉE:

E.R. Fisher Ltd. c. La Reine, [1986] 2 C.T.C. 114; (1986), 86 DTC 6364; 4 F.T.R. 188 (C.F. 1^{re} inst.).

g

DISTINCTION FAITE AVEC:

Mohawk Oil Co. c. Canada, [1992] 2 C.F. 485; [1992] 1 C.T.C. 195; (1992), 92 DTC 6235; 140 N.R. 225 (C.A.); autorisation de pourvoi devant la C.S.C. refusée, *sub nom. Mohawk Oil Co. c. La Reine*, [1992] 2 R.C.S. viii; (1992), 141 N.R. 393.

j

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Stuart Investments Ltd. c. La Reine, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Cartwright and Sons Ltd. v. Minister of National Revenue* (1961), 61 DTC 499 (C.A.I.); *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.S. 850; (1959), 20 D.L.R. (2d) 385; [1959] C.T.C. 416; 59 DTC 1247; *Canada c. Fries*, [1990] 2 R.C.S. 1322; [1990] 2 C.T.C. 439; (1990), 90 DTC 6662; 114 N.R. 150; inf. [1989] 3 C.F. 362; (1989), 89

CLLC 14,029; [1989] 1 C.T.C. 471; 89 DTC 5240; 99 N.R. 208 (C.A.); affg, *sub nom. R. v. Fries*, [1985] 2 F.C. 378; (1985), 86 CLLC 14,011; [1986] 1 CTC 4; 85 DTC 5579 (T.D.); revg, *sub nom. Fries (W) v MNR*, [1983] CTC 2124; (1983), 83 DTC 117 (T.R.B.); *Sani Sport Inc. v. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 411; (1986), 87 DTC 5253 (F.C.T.D.); affd, *sub nom. Sani Sport Inc. v. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 15; (1990), 90 DTC 6230 (F.C.A.).

REFERRED TO:

Paterson Park Ltd. et al. v. Town of Grand Centre (1983), 28 L.C.R. 288 (Alta. L.C.B.); affd, *sub nom. Grand Centre (Town) v. Paterson Park Ltd. et al.* (1984), 29 L.C.R. 97 (Alta. C.A.); *Kicking Horse Forest Products Ltd. v. British Columbia (Minister of Finance)*, [1973] 6 W.W.R. 343 (B.C.S.C.); affd, *sub nom. Re Kicking Horse Forest Products Ltd. and Minister of Finance* (1974), 49 D.L.R. (3d) 149; [1974] 5 W.W.R. 242 (B.C.C.A.); affd, *sub nom. Minister of Finance v. Kicking Horse Forest Products Ltd.*, [1976] 1 S.C.R. 711; (1975), 57 D.L.R. (3d) 220; [1975] 6 W.W.R. 142; 5 N.R. 319; *Attorney-General for Ontario v. Barfried Enterprises Ltd.*, [1963] S.C.R. 570; (1963), 42 D.L.R. (2d) 137; *Vorvis v. Insurance Corporation of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1085; (1989), 58 D.L.R. (4th) 193; [1989] 4 W.W.R. 218; 36 B.C.L.R. (2d) 273; 94 N.R. 321; *Hill v. Church of Scientology of Toronto*, [1995] 2 S.C.R. 1130; *British Columbia Railway v. The Queen*, [1979] CTC 56; (1978), 79 DTC 5020 (F.C.T.D.); *Graham v. Green*, [1925] 2 K.B. 37; *Minister of National Revenue v. Walker, William S.*, [1952] Ex. C.R. 1; [1952] 2 D.L.R. 462; [1951] C.T.C. 334; (1951), 52 DTC 1001; *Morden, Harry Edgar v. Minister of National Revenue*, [1962] Ex. C.R. 29; [1961] C.T.C. 484; (1961), 61 DTC 1266.

AUTHORS CITED

Arnold, Brian J. *et al. Materials on Canadian Income Tax*, 10th ed., Scarborough, Ont.: Carswell, 1993.
 Canada. Department of National Revenue Taxation. Interpretation Bulletin IT-365R2.
 Canada. Department of National Revenue Taxation. Interpretation Bulletin IT-183.
 Canada. *Report of the Royal Commission on Taxation*, Ottawa: Queen's Printer, 1966. (Chair: K.M. Carter).
 Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
 Hansen, Brian G. *et al.* eds. *Canadian Taxation*, i Toronto: Richard De Boo, 1981.
 Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 4th ed., Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.
 LaBrie, Francis Eugene. *The Principles of Canadian Income Taxation*, Don Mills, Ont.: CCH Canadian j Ltd., 1965.

CLLC 14,029; [1989] 1 C.T.C. 471; 89 DTC 5240; 99 N.R. 208 (C.A.); conf. *sub nom. R. c. Fries*, [1985] 2 C.F. 378; (1985), 86 CLLC 14,011; [1986] 1 CTC 4; 85 DTC 5579 (1^{re} inst.); inf. *sub nom. Fries (W) v MNR*, [1983] CTC 2124; (1983), 83 DTC 117 (C.R.I.); *Sani Sport Inc. c. La Reine*, [1987] 1 C.T.C. 411; (1986), 87 DTC 5253 (C.F. 1^{re} inst.); conf. *par sub nom. Sani Sport Inc. c. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 15; (1990), 90 DTC 6230 (C.A.F.).

DÉCISIONS CITÉES:

Paterson Park Ltd. et al. v. Town of Grand Centre (1983), 28 L.C.R. 288 (L.C.B. Alb.); conf. *par sub nom. Grand Centre (Town) v. Paterson Park Ltd. et al.* (1984), 29 L.C.R. 97 (C.A. Alb.); *Kicking Horse Forest Products Ltd. v. British Columbia (Minister of Finance)*, [1973] 6 W.W.R. 343 (C.S.C.-B.); conf. *par sub nom. Re Kicking Horse Forest Products Ltd. and Minister of Finance* (1974), 49 D.L.R. (3d) 149; [1974] 5 W.W.R. 242 (C.A.C.-B.); conf. *par sub nom. Ministre des Finances c. Kicking Horse Forest Products Ltd.*, [1976] 1 R.C.S. 711; (1975), 57 D.L.R. (3d) 220; [1975] 6 W.W.R. 142; 5 N.R. 319; *Attorney-General for Ontario v. Barfried Enterprises Ltd.*, [1963] R.C.S. 570; (1963), 42 D.L.R. (2d) 137; *Vorvis c. Insurance Corporation of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 1085; (1989), 58 D.L.R. (4th) 193; [1989] 4 W.W.R. 218; 36 B.C.L.R. (2d) 273; 94 N.R. 321; *Hill c. Église de scientologie de Toronto*, [1995] 2 R.C.S. 1130; *British Columbia Railway c. La Reine*, [1979] CTC 56; (1978), 79 DTC 5020 (C.F. 1^{re} inst.); *Graham v. Green*, [1925] 2 K.B. 37; *Minister of National Revenue v. Walker, William S.*, [1952] R.C.É. 1; [1952] 2 D.L.R. 462; [1951] C.T.C. 334; (1951), 52 DTC 1001; *Morden, Harry Edgar v. Minister of National Revenue*, [1962] R.C.É. 29; [1961] C.T.C. 484; (1961), 61 DTC 1266.

DOCTRINE

Arnold, Brian J. *et al. Materials on Canadian Income Tax*, 10th ed., Scarborough, Ont.: Carswell, 1993.
 Canada. Ministère du Revenu national, Impôt. Bulletin d'interprétation IT-365R2.
 Canada. Ministère du Revenu national, Impôt. Bulletin d'interprétation IT-183.
 Canada. *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, Ottawa: Imprimeur de la Reine, 1966 (Président: K.M. Carter).
 Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
 Hansen, Brian G. *et al.* eds. *Canadian Taxation*, Toronto: Richard De Boo, 1981.
 Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 4th ed., Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.
 LaBrie, Francis Eugene. *The Principles of Canadian Income Taxation*, Don Mills, Ont.: CCH Canadian Ltd., 1965.

APPEAL from a decision of the Trial Division (*Bellingham (B.) v. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 290; (1994), 94 DTC 6564; 83 F.T.R. 77) as to whether monies received by the taxpayer following an expropriation were on account of income or capital and whether an award of “additional interest” was “income”. Appeal allowed in part.

COUNSEL:

Neil W. Nichols for appellant (plaintiff).
Douglas B. Titosky for respondent (defendant).

SOLICITORS:

Neil W. Nichols, Edmonton, for appellant (plaintiff).
Deputy Attorney General of Canada for respondent (defendant).

The following are the reasons for judgment rendered in English by

ROBERTSON J.A.: This is an appeal from a decision of the Trial Division [[1994] 2 C.T.C. 290] involving the taxation of monies received by the appellant (the taxpayer) following an expropriation of her lands. Two issues arise for our consideration. One focuses on whether a specific award of “additional interest”, made under subsection 66(4) of the *Expropriation Act*, R.S.A. 1980, c. E-16, constitutes “income”. The other issue involves the perennial question of whether “proceeds of disposition” were received on account of income or capital.

In regard to the income/capital issue, I am in agreement with the learned Trial Judge who concluded that the proceeds of disposition were received on account of income. With great respect, however, I cannot subscribe to his conclusion that an award of additional interest is income within the meaning of the relevant provisions of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63 as amended (the Act). Such an award is imposed for purposes of censuring and discouraging unacceptable conduct on the part of an expropriating

APPEL d’une décision de la Section de première instance (*Bellingham (B.) c. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 290; (1994), 94 DTC 6564; 83 F.T.R. 77) sur la question de savoir si les sommes touchées par la contribuable à la suite d’une expropriation l’ont été à titre de revenu ou de capital et si le paiement «d’intérêts supplémentaires» doit être considéré comme un «revenu». Appel accueilli en partie.

b AVOCATS:

Neil W. Nichols pour l’appelante (demanderesse).
Douglas B. Titosky pour l’intimée (défenderesse).

c PROCUREURS:

Neil W. Nichols, Edmonton, pour l’appelante (demanderesse).
Le sous-procureur général du Canada, pour l’intimée (défenderesse).

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

LE JUGE ROBERTSON, J.C.A. Il s’agit d’un appel d’une décision de la Section de première instance [[1994] 2 C.T.C. 290] concernant l’imposition de sommes reçues par l’appelante (la contribuable) à la suite de l’expropriation de terrains dont elle était propriétaire. Deux questions sont soumises à notre examen. La première consiste à déterminer si le paiement spécifique «d’intérêts supplémentaires», fondé sur le paragraphe 66(4) de l’*Expropriation Act*, R.S.A. 1980, ch. E-16, constitue un «revenu». La seconde question, maintes fois soulevée, consiste à déterminer si le «produit de la disposition» a été reçu à titre de revenu ou de capital.

h

En ce qui a trait à la question du revenu/capital, je souscris à l’opinion du juge de première instance qui a conclu que le produit de la disposition avait été reçu à titre de revenu. Avec égards, toutefois, je ne peux entériner sa conclusion selon laquelle le paiement d’intérêts supplémentaires constitue un revenu au sens des dispositions pertinentes de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, et ses modifications (la Loi). Ce type de paiement a pour but de dissuader et de condamner toute conduite inacceptable de la part

authority. It has no compensatory element and, in my view, it is tantamount to a punitive damage award and, therefore, falls outside the charging provisions of the Act. Specifically, additional interest is not “income . . . from a business” under subsection 9(1), nor is it “income . . . from a source” as contemplated by paragraph 3(a) of the Act. Succinctly stated, it is my opinion that punitive damage awards fall within the tax-exempt category of “windfall gains”. My reasoning begins with a recitation of relevant facts.

The taxpayer was one of a small group of landowners whose lands were expropriated effective June 2, 1981 by the town of Grand Centre located in northeastern Alberta. The lands in question consisted of two adjacent quarter sections. The taxpayer held an undivided one-half interest in one of the quarter sections. Ultimately, the matter of compensation was determined by the Land Compensation Board (the Board) whose decision was affirmed on appeal: see *Paterson Park Ltd. et al. v. Town of Grand Centre* (1983), 28 L.C.R. 288 (Alta. L.C.B.); affd (1984), 29 L.C.R. 97 (Alta. C.A.). The landowners were awarded approximately \$3.8 million dollars. The compensation available for each quarter section was broken down into three components in accordance with the provisions of the *Expropriation Act*.

Section 42 of the *Expropriation Act* grants a right to compensation for the value of the land, disturbance damages, special value to the landowner and injurious affection. Subsection 66(1) provides for the payment of interest, with respect to compensation for the value of the land from the date the expropriating authority acquires title until payment in full. With respect to disturbance damages, interest is calculated from the date of the award until payment in full, pursuant to the same subsection. Subsection 66(3) provides for the payment of interest in circumstances where the initial offer of payment was delayed beyond the statutory prescribed period. The parties to this appeal have treated interest payable under these two subsections as “ordinary interest”. (Query: Is not interest awarded under subsection 66(3) also additional interest? On this

des autorités qui procèdent à l’expropriation. Il ne comporte aucun élément d’indemnisation et, à mon avis, il équivaudrait presque à des dommages-intérêts punitifs et, par conséquent, il n’est pas visé par les dispositions de la Loi imposant une responsabilité. Plus précisément, les intérêts supplémentaires ne sont pas un «revenu tiré . . . d’une entreprise» au sens du paragraphe 9(1), ni «[un] revenu . . . dont la source» au sens de l’alinéa 3a) de la Loi. Bref, je suis d’avis que les dommages-intérêts punitifs rentrent dans la catégorie des «gains fortuits» exonérés d’impôt. Je commencerai d’abord par exposer les faits pertinents.

La contribuable faisait partie d’un petit groupe de propriétaires fonciers dont les terrains ont été expropriés le 2 juin 1981 par la ville de Grand Centre située dans le nord-est de l’Alberta. Les terrains en question se composaient de deux quarts de section contigus. La contribuable détenait une moitié indivise d’un des quarts de section. Au bout du compte, l’indemnité a été fixée par la Land Compensation Board (Commission d’indemnisation foncière) (la Commission) dont la décision a été confirmée en appel: voir *Paterson Park Ltd. et al. v. Town of Grand Centre* (1983), 28 L.C.R. 288 (L.C.B. Alb.); confirmé à (1984), 29 L.C.R. 97 (C.A. Alb.). Le montant a été établi à environ 3,8 millions de dollars. L’indemnité versée pour chaque quart de section a été ventilée en trois composantes conformément aux dispositions de l’*Expropriation Act*.

L’article 42 de la *Expropriation Act* accorde un droit d’indemnisation fondé sur la valeur du terrain, le préjudice imputable aux troubles de jouissance, la valeur particulière que représente le terrain pour le propriétaire et le préjudice subi. Le paragraphe 66(1) traite du paiement des intérêts, en rapport avec l’indemnisation accordée pour la valeur du terrain, à compter de la date à laquelle les autorités d’expropriation acquièrent le titre de propriété jusqu’au paiement intégral. En ce qui a trait aux dommages-intérêts pour troubles de jouissance, l’intérêt est calculé à compter de la date à laquelle ils sont octroyés jusqu’au paiement intégral, selon le même paragraphe. Le paragraphe 66(3) traite du paiement des intérêts dans les circonstances où l’offre initiale de paiement est postérieure au délai prescrit par la loi. Les parties au

point see also subsection 66(5), which refers to both subsections 66(3) and (4), and *Mannix v. The Queen in right of Alberta* (1984), 31 L.C.R. 299 (Alta. C.A.), at page 309.)

The remaining component of the award relates to additional interest, or what the parties have labelled “penalty interest”. I prefer not to use the latter term lest it connote the idea that such an award stems from the failure to pay monies promptly (see discussion *infra*). Pursuant to subsections 66(4) and (5) of the *Expropriation Act*, the Board is under an obligation to award additional interest in circumstances where the expropriating authority offers less than 80% of the amount ultimately awarded and the Board is of the opinion that such lower figure was due to the “fault” of the expropriating authority. In circumstances where the Board can find no fault, it retains a discretion as to whether to make such an award. Additional interest is calculated by reference to the “ordinary” rate of interest and applied against the difference between the compensation amount originally offered and that ultimately awarded.

In the case at bar, the expropriating authority’s offer amounted to approximately 17% of the Board’s award. On the facts the Board had no difficulty in finding fault on the part of the expropriating authority. This is a convenient place to reproduce the relevant sections of the *Expropriation Act*.

42(1) When land is expropriated, the expropriating authority shall pay the owner such compensation as is determined in accordance with this Act.

(2) When land is expropriated, the compensation payable to the owner shall be based on

- (a) the market value of the land,
- (b) the damages attributable to disturbance,

présent appel ont traité les intérêts payables en vertu de ces deux paragraphes comme des «intérêts ordinaires». (Question: Les intérêts accordés en vertu du paragraphe 66(3) ne sont-ils pas également des intérêts supplémentaires? Sur ce point, voir également le paragraphe 66(5), qui fait référence aux paragraphes 66(3) et (4), et *Mannix v. The Queen in right of Alberta* (1984), 31 L.C.R. 299 (C.A. Alb.), à la page 309.)

La dernière composante de l’indemnité porte sur les intérêts supplémentaires, ou sur ce que les parties ont appelé «des intérêts de pénalisation». Je préfère ne pas utiliser ce dernier terme de crainte d’y ajouter une connotation selon laquelle ces intérêts auraient été accordés parce que les sommes dues n’ont pas été payées promptement (voir la discussion ci-dessous). Aux termes des paragraphes 66(4) et (5) de l’*Expropriation Act*, la Commission est tenue d’accorder des intérêts supplémentaires dans les cas où l’offre des autorités d’expropriation est inférieure à 80 % de la somme ultimement octroyée et lorsque la Commission est d’avis que ce chiffre moindre est attribuable à une «faute» des autorités d’expropriation. Dans les circonstances où la Commission ne peut conclure qu’il y a eu faute, elle jouit du pouvoir discrétionnaire d’accorder ou non ces intérêts. Les intérêts supplémentaires sont calculés, au taux d’intérêt «ordinaire», sur la différence entre l’indemnité initialement offerte et le montant finalement octroyé.

En l’espèce, l’offre des autorités d’expropriation s’établissait à environ 17 % du montant fixé par la Commission. D’après les faits, la Commission n’a eu aucune difficulté à conclure qu’il y avait eu faute de la part des autorités d’expropriation. Il est utile de reproduire ici les articles pertinents de l’*Expropriation Act*.

[TRADUCTION] **42(1)** Au moment de l’expropriation de biens-fonds, les autorités d’expropriation versent au propriétaire l’indemnité déterminée conformément à la présente Loi.

(2) L’indemnité payable au propriétaire d’un bien-fonds exproprié se fonde sur ce qui suit:

- a) la valeur marchande du bien-fonds;
- b) le préjudice imputable aux troubles de jouissance;

- (c) the value to the owner of any element of special economic advantage to him arising out of or incidental to his occupation of the land to the extent that no other provision is made for its inclusion, and
- (d) damages for injurious affection.
- ...
- 66(1) An expropriating authority shall pay interest at a rate the Board considers just
- (a) with respect to
- (i) compensation for the land, and
- (ii) severance damages on a partial taking from the date of acquisition of title until payment in full;
- (b) on damages for disturbance from the date of the award of the damages until payment in full.
- (2) Notwithstanding subsection (1), if the owner is in possession when the expropriating authority acquires title, he is not entitled to interest until he has given up possession.
- (3) If the expropriating authority has delayed in notifying the owner of the proposed payment beyond the prescribed time, the Board shall order the expropriating authority to pay additional interest on the value of the land and severance damage, if any, from the beginning of the delay until the proposed payment is or was made, at the same rate as that prescribed in subsection (1).
- (4) If the amount of the proposed payment is less than 80% of the amount awarded for the interest taken and severance damage, if any, the Board shall order the expropriating authority to pay additional interest at the same rate as that prescribed in subsection (1), from the date of notifying the owner of the proposed payment until payment, on the amount by which the compensation exceeds the amount of the proposed payment.
- (5) Notwithstanding subsections (3) and (4), if the Board is of the opinion that a proposed payment of less than 80% of the amount awarded for the interest taken and severance damage, if any, or any delay in notifying the owner of the proposed payment is not the fault of the expropriating authority, the Board may refuse to allow the owner additional interest for the whole or any part of any period for which he would otherwise be entitled to interest.
- c) la valeur pour le propriétaire de tout élément représentant pour lui un avantage économique particulier directement attribuable ou accessoire à son occupation du bien-fonds dans la mesure où aucune autre disposition ne prévoit son inclusion; et
- d) les effets préjudiciables.
- ...
- 66(1) Les autorités d'expropriation paient des intérêts à un taux que la Commission estime juste:
- a) à l'égard
- (i) de l'indemnité afférente au bien-fonds exproprié, et
- (ii) des dommages-intérêts relatifs à la séparation attribuable à l'expropriation partielle depuis la date d'acquisition du titre de propriété jusqu'au paiement intégral;
- b) à l'égard des dommages-intérêts pour troubles de jouissance depuis la date de l'octroi des dommages-intérêts jusqu'au paiement intégral.
- (2) Par dérogation au paragraphe (1), si le propriétaire est toujours en possession du bien-fonds quand les autorités d'expropriation acquièrent le titre de propriété, il n'a pas droit à des intérêts à moins d'avoir renoncé à la possession.
- (3) Si les autorités d'expropriation informent le propriétaire du paiement proposé après l'expiration du délai prescrit, la Commission leur ordonne de payer des intérêts supplémentaires sur la valeur du bien-fonds et les dommages-intérêts relatifs à la séparation, le cas échéant, depuis le début du délai jusqu'à ce que le paiement proposé soit effectué, au même taux que celui qui est prescrit au paragraphe (1).
- (4) Si le montant du paiement proposé est inférieur à 80 % du montant accordé pour le droit exproprié et le préjudice résultant de la séparation, le cas échéant, la Commission ordonne aux autorités d'expropriation de payer des intérêts supplémentaires au même taux que celui qui est prescrit au paragraphe (1), depuis la date où le propriétaire a été informé du paiement proposé jusqu'au versement de celui-ci, sur la différence entre l'indemnité accordée et le paiement proposé.
- (5) Par dérogation aux paragraphes (3) et (4), si la Commission est d'avis qu'un paiement proposé, inférieur à 80 % de la somme accordée pour le droit exproprié et le préjudice résultant de la séparation, le cas échéant, ou que le retard à informer le propriétaire du montant du paiement proposé n'est pas imputable aux autorités d'expropriation, elle peut refuser d'accorder au propriétaire des intérêts supplémentaires pendant la totalité ou une partie de toute période au cours de laquelle il aurait autrement eu droit à des intérêts.

Although the Board awarded a total of \$3.8 million, the landowners settled for a global cash payment of \$2.8 million after protracted and acrimonious litigation. In light of the settlement, all the landowners agreed that each would receive his or her proportionate share. The taxpayer's share was allocated in accordance with, and in the same proportion as the constituent elements appearing in the Board's award. According to the parties she was deemed to have received: (1) \$377,015 as compensation under section 42; (2) \$181,319 as ordinary interest under subsections 66(1) and (3); and (3) \$114,272 as additional interest under subsections 66(4) and (5) of the *Expropriation Act*.

I pause here to note that I can see no basis for questioning the method chosen by the landowners for allocating the proceeds of settlement and, in turn, the way in which their respective shares were allocated to reflect the various components of the original award. This is not a case where allocations were arrived at after due consideration of the tax consequences. In substance, there is no difference between the allocations made by the Board, a neutral third party, and those arrived at by the landowners. The facts of this case are to be contrasted with those in *Mohawk Oil Co. v. Canada*, [1992] 2 F.C. 485 (C.A.), leave to appeal to S.C.C. refused June 5, 1992 [[1992] 2 S.C.R. viii], where the allocations were premised on professional tax advice. That being said I note that the above figures differ from those in the notice of objection and the notice of confirmation, but I accept them for purposes of this appeal as they were accepted by both parties and apparently by the Trial Judge.

The taxpayer reported her share of the proceeds from the expropriation as business income on her 1984 income tax return and it was so assessed by the Minister of National Revenue (the Minister) on October 22, 1985. By notice of objection, dated December 5, 1985, the taxpayer objected to the assessment on the basis that compensation for the land was taxable as a capital gain, ordinary interest was

Bien que la Commission ait accordé une indemnité totale de 3,8 millions de dollars, les propriétaires ont réglé pour une somme globale de 2,8 millions de dollars, après de longues et acrimonieuses procédures. Au vu du règlement, tous les propriétaires ont convenu que chacun recevrait sa part proportionnelle. La part de la contribuable a été répartie conformément et proportionnellement aux composantes prévues dans la décision de la Commission. Selon les parties, elle est réputée avoir reçu: (1) 377 015 \$, à titre d'indemnité fondée sur l'article 42; (2) 181 319 \$, à titre d'intérêts ordinaires payés aux termes des paragraphes 66(1) et (3); et (3) 114 272 \$, à titre d'intérêts supplémentaires conformément aux paragraphes 66(4) et (5) de la *Expropriation Act*.

Je fais observer ici que je ne vois aucune raison de contester la méthode choisie par les propriétaires pour répartir le produit du règlement et la manière dont leurs parts respectives ont été ventilées afin de tenir compte des différentes composantes énoncées dans l'entente initiale. En l'espèce, la répartition n'a pas été effectuée après un examen approfondi des conséquences fiscales. Essentiellement, il n'y a pas de différence entre la répartition faite par la Commission, un tiers neutre, et celle qui a été établie par les propriétaires. Les faits de l'espèce doivent donc être distingués de ceux énoncés dans l'arrêt *Mohawk Oil Co. c. Canada*, [1992] 2 C.F. 485 (C.A.), dont l'autorisation de pourvoi devant la Cour suprême du Canada a été refusée le 5 juin 1992 [[1992] 2 R.C.S. viii], et dans lequel la ventilation avait été établie d'après les conseils professionnels d'un fiscaliste. Cela dit, je note que les chiffres précités diffèrent de ceux qui sont énoncés dans les avis d'opposition et de confirmation, mais je les accepte pour les besoins du présent appel puisqu'ils ont été acceptés par les deux parties et, apparemment, par le juge de première instance.

La contribuable a déclaré sa part du produit de l'expropriation comme revenu d'entreprise dans sa déclaration d'impôt de 1984 et c'est à ce titre que le ministre du Revenu national (le ministre) a établi la cotisation le 22 octobre 1985. Par avis d'opposition, en date du 5 décembre 1985, la contribuable s'est opposée à cette cotisation au motif que l'indemnité touchée pour les terrains expropriés était imposable à

taxable as interest income under paragraph 12(1)(c) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 4] of the Act, and, finally, additional interest was simply non-taxable. In response, the Minister confirmed the assessment of October 22, 1985. The taxpayer then launched an appeal to the Trial Division of this Court.

As the arguments advanced before the Trial Judge bear little resemblance to those urged upon us, it is sufficient to outline his critical findings. First, the Trial Judge concluded that as the property was acquired as an adventure or concern in the nature of trade, a fact admitted by the taxpayer, any profit realized on its disposition is taxable on account of income. This was held to be true irrespective of whether the property was disposed of by sale or expropriation. In accordance with the decision of this Court in *Shaw v. Canada*, [1993] 2 F.C. 190 (C.A.), ordinary interest in the amount of \$181,319 was held taxable under paragraph 12(1)(c) of the Act. The remaining amount, including additional interest, was held taxable as income from a business under subsection 9(1) of the Act.

No appeal was launched by the Minister with respect to the Trial Judge's finding that the award made in respect of ordinary interest is taxable under paragraph 12(1)(c) of the Act. This leaves us with the two principal arguments advanced by the taxpayer.

First, it is urged that additional interest is an award in respect of punitive damages, and not "interest" in the strict legal sense in which that term is employed. Furthermore, it is maintained that additional interest is not compensation for lands which have been taken and, therefore, cannot constitute part of the proceeds of disposition. Counsel for the taxpayer admits that this part of his argument is undermined by the ruling in *E.R. Fisher Ltd. v. The Queen*, [1986] 2 C.T.C. 114 (F.C.T.D.). However, he maintains that that case is distinguishable on the facts or, alternatively, no longer

titre de gain en capital, que les intérêts ordinaires étaient imposables à titre de revenu d'intérêt aux termes de l'alinéa 12(1)c) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 4] de la Loi, et, finalement, que les intérêts supplémentaires n'étaient tout simplement pas imposables. En réponse, le ministre a maintenu la cotisation établie le 22 octobre 1985. La contribuable a ensuite interjeté appel devant la Section de première instance de la Cour.

Étant donné que les arguments soulevés devant le juge de première instance ressemblent peu à ceux qui ont été débattus devant nous, il suffira d'énoncer les conclusions cruciales du juge de première instance. Tout d'abord, il a statué que, si les terrains ont été acquis dans le cadre d'un projet comportant un risque ou d'une affaire de caractère commercial, ce qu'a reconnu la contribuable, tout bénéfice provenant de sa disposition est imposable en tant que revenu. Cela est vrai que l'aliénation du terrain résulte d'une vente ou d'une expropriation. Conformément à la décision de la présente Cour dans l'arrêt *Shaw c. Canada*, [1993] 2 C.F. 190 (C.A.), les intérêts ordinaires au montant de 181 319 \$ ont été jugés imposables en vertu de l'alinéa 12(1)c) de la Loi. La somme restante, y compris les intérêts supplémentaires, a été jugée imposable en tant que revenu tiré d'une entreprise aux termes du paragraphe 9(1) de la Loi.

Le ministre n'a pas interjeté appel de la conclusion du juge de première instance selon laquelle les intérêts ordinaires accordés sont imposables conformément à l'alinéa 12(1)c) de la Loi. Il reste donc à trancher les deux principaux arguments soulevés par la contribuable.

Tout d'abord, elle fait valoir que les intérêts supplémentaires ont été accordés à titre de dommages-intérêts punitifs, et non pas à titre «d'intérêt» au sens strictement juridique du terme. En outre, les intérêts supplémentaires ne constituent pas une indemnité pour les terrains qui ont été expropriés et, par conséquent, ne peuvent faire partie du produit de la disposition. L'avocat de la contribuable admet que cette partie de son plaidoyer est affaibli par la décision *E.R. Fisher Ltd. c. La Reine*, [1986] 2 C.T.C. 114 (C.F. 1^{re} inst.). Toutefois, il soutient que les faits de cette décision

good law in light of *Shaw v. Canada, supra*. If these arguments find acceptance then counsel reasoned that subsection 9(1) of the Act can have no application in this case. As to the application of paragraph 3(a) the taxpayer relies principally on *R. v. Cranswick*, [1982] 1 F.C. 813 (C.A.). That case brings into consideration the concept of windfall gains.

As an alternative argument, counsel for the taxpayer submits that if additional interest is deemed part of the proceeds of disposition, then the former should be treated as a capital receipt along with the \$377,015 compensation award. This leads us to the taxpayer's second argument, namely that the proceeds of disposition (minus ordinary interest) must be taxed as a capital receipt by virtue of subparagraph 54(h)(iv) of the Act. The taxpayer concedes that had she effected a voluntary sale of her lands, the sale would have given rise to income from a business by virtue of the extended definition of "business" found in subsection 248(1) [as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 66] of the Act, which includes an adventure or concern in the nature of trade. However, the taxpayer insists that the monies received are not of an income nature since subparagraph 54(h)(iv) deems compensation for property taken under statutory authority to be proceeds of disposition giving rise to a capital gain. I shall deal with the latter argument first.

The flaw in the taxpayer's capital/income argument can be traced to her assumption that subparagraph 54(h)(iv) deems proceeds of disposition received on an expropriation to be a capital receipt. At the relevant time, subparagraph 54(h)(iv) and the preceding subparagraphs read as follows:

54. . . .

- (h) "proceeds of disposition" of property includes,
- (i) the sale price of property that has been sold,
 - (ii) compensation for property unlawfully taken,

peuvent être distingués de ceux de l'espèce ou, subsidiairement, qu'elle ne fait plus autorité au vu de l'arrêt *Shaw c. Canada*, précité. Si ces arguments sont acceptés, alors, selon l'avocat, le paragraphe 9(1) de la Loi ne peut s'appliquer en l'espèce. Pour ce qui a trait à l'application de l'alinéa 3a), la contribuable s'appuie principalement sur l'arrêt *R. c. Cranswick*, [1982] 1 C.F. 813 (C.A.). Cette affaire traitait de la notion de gains fortuits.

Comme argument subsidiaire, l'avocat de la contribuable fait valoir que si les intérêts supplémentaires sont réputés faire partie du produit de la disposition, alors ces intérêts devraient être traités comme un gain en capital, au même titre que l'indemnité de 377 015 \$. Ceci nous amène au second argument de la contribuable, savoir que le produit de la disposition (moins les intérêts ordinaires) doit être imposé en tant que capital conformément au sous-alinéa 54h)(iv) de la Loi. La contribuable concède que, si elle avait vendu volontairement ses terrains, la vente aurait donné lieu à un revenu tiré d'une entreprise compte tenu de la définition élargie donnée au terme «entreprise» au paragraphe 248(1) [mod. par S.C. 1979, ch. 5, art. 66] de la Loi, qui englobe un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial. Toutefois, la contribuable insiste sur le fait que les sommes qu'elle a reçues ne sont pas de la nature d'un revenu étant donné qu'en vertu du sous-alinéa 54h)(iv) l'indemnité afférente aux biens pris en vertu d'une loi est réputée être le produit de disposition donnant lieu à un gain en capital. Je traiterai tout d'abord du dernier argument proposé.

La faiblesse de l'argument de la contribuable reposant sur la distinction entre capital et revenu se trouve dans son hypothèse selon laquelle, en vertu du sous-alinéa 54h)(iv), le produit de disposition résultant d'une expropriation est réputé être une rentrée de capital. À l'époque pertinente, le sous-alinéa 54h)(iv) et les sous-alinéas précédents étaient rédigés dans les termes suivants:

54. . . .

- h) «produit de disposition» d'un bien comprend
- (i) le prix de vente du bien qui a été vendu,
 - (ii) toute indemnité pour biens pris illégalement,

(iii) compensation for property destroyed, and any amount payable under a policy of insurance in respect of loss or destruction of property,

(iv) compensation for property taken under statutory authority or the sale price of property sold to a person by whom notice of an intention to take it under statutory authority was given, ^a

(iii) toute indemnité afférente à la destruction de biens, et toute somme payable en vertu d'une police d'assurance du fait de la perte ou de la destruction de biens,

(iv) toute indemnité afférente aux biens pris en vertu d'une loi, ou le montant du prix de vente des biens vendus à une personne ayant donné un avis de son intention de les prendre en vertu d'une loi,

As is apparent paragraph 54(h) is not a deeming provision and in this respect is to be contrasted, for example, with subsection 39(4) [as enacted by S.C. 1977-78, c. 1, s. 16; S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 18] and section 54.2 [as enacted by S.C. 1988, c. 55, s. 32] of the present Act. Pursuant to subsection 39(4), a disposition of Canadian securities is deemed to be a disposition of capital property if the taxpayer makes an election to this effect. Under section 54.2 shares received as consideration for the transfer to a corporation of all or substantially all of the assets of an active business are deemed to be capital property. Subparagraphs 54(h)(iv) and (v), on the other hand, were added to the Act to counter the decision in *Kicking Horse Forest Products Ltd. v. British Columbia (Minister of Finance)*, [1973] 6 W.W.R. 343 (B.C.S.C.); affd (1974), 49 D.L.R. (3d) 149 (B.C.C.A.); affd [1976] 1 S.C.R. 711. In that case it was held that an expropriation did not constitute a sale within the meaning of the *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, c. 225, s. 2(b). In the absence of subparagraph 54(h)(iv) it would be open for a taxpayer to assert that property taken by expropriation does not constitute a disposition and, therefore, there can be no proceeds: see generally B. J. Arnold, T. Edgar, and J. Li, eds., *Materials on Canadian Income Tax*, 10th ed. (Scarborough, Ont.: Carswell, 1993), at page 533, note 78.

The foregoing analysis, in my view, is sufficient to dispose of the capital/income issue. Accordingly, the \$377,015 received by the taxpayer as compensation for the land is taxable as income from a business under subsection 9(1) of the Act. On that point the Trial Judge's decision must be affirmed. The only issue that remains is whether additional interest is income within the meaning of subsection 9(1) or

Il est manifeste que l'alinéa 54h) ne crée pas de présomption et, à cet égard, il y a lieu de faire la différence entre cette disposition et, par exemple, le paragraphe 39(4) [édicte par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 16; S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 18] et l'article 54.2 [édicte par L.C. 1988, ch. 55, art. 32] de la Loi actuelle. Aux termes du paragraphe 39(4), la disposition de titres canadiens est réputée être la disposition d'un bien en immobilisation si le contribuable en fait le choix. En vertu de l'article 54.2, les actions reçues en contrepartie du transfert à une corporation de la totalité ou presque de l'actif qu'une personne utilisait dans une entreprise qu'elle exploitait activement sont réputées être des biens en immobilisation. Les sous-alinéas 54h)(iv) et (v), par ailleurs, ont été ajoutés à la Loi pour contrer l'effet de la décision rendue dans *Kicking Horse Forest Products Ltd. v. British Columbia (Minister of Finance)*, [1973] 6 W.W.R. 343 (C.S.C.-B.); confirmée à (1974), 49 D.L.R. (3d) 149 (C.A.C.-B.); confirmée à [1976] 1 R.C.S. 711. Dans cette affaire, la Cour a statué qu'une expropriation ne constituait pas une vente aux termes de la *Logging Tax Act*, R.S.B.C. 1960, ch. 225, art. 2b). En l'absence du sous-alinéa 54h)(iv), il serait loisible à un contribuable d'affirmer que les biens pris par voie d'expropriation ne constituent pas une disposition et, par conséquent, qu'il ne peut y avoir de produit de disposition; voir B. J. Arnold, T. Edgar et J. Li, éditeurs, *Materials on Canadian Income Tax*, 10^e éd. (Scarborough, Ont.): Carswell, 1993), à la page 533, note 78.

À mon avis, l'analyse qui précède suffit pour régler la question relative à la distinction entre capital et revenu. Par conséquent, les 377 015 \$ que la contribuable a touchés à titre d'indemnité pour les terrains expropriés sont imposables en tant que revenu tiré d'une entreprise aux fins du paragraphe 9(1) de la Loi. Sur ce point, la décision du juge de première instance doit être confirmée. La seule question qui reste à

paragraph 3(a) of the Act. I turn first to the issue of taxation under subsection 9(1) which reads as follows:

9. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is his profit therefrom for the year.

The jurisprudence relating to the taxation of monies received by a taxpayer from an expropriating authority embraces three decisions of this Court: *Sani Sport Inc. v. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 411 (F.C.T.D.); aff'd [1990] 2 C.T.C. 15 (F.C.A.); *Shaw v. Canada, supra*, and *E.R. Fisher Ltd. v. The Queen, supra*.

In *Sani Sport Inc.* it was held that an amount paid as damages for loss of potential business use was to be included in the computation of the taxpayer's proceeds of disposition under paragraph 54(h)(iv) of the Act. The general rule which flows from that decision is that compensation paid for expropriated lands will be treated as a unitary sum. In certain instances, however, specific awards will be allocated and receive differential tax treatment. An exception to the general rule arises in the context of compensation paid for injurious affection. Such compensation does not relate to lands which have been taken, but rather with the diminution in value of lands retained by the taxpayer following the expropriation. Subparagraph 54(h)(v) of the Act makes express provision for awards based on injurious affection. It is generally assumed that the part-disposition rules in section 43 [as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 17] and paragraph 53(2)(d) of the Act are applicable in such circumstances: see Arnold, *supra*, at page 533, note 79.

The general rule cannot, of course, apply to compensation which falls into the category of ordinary interest. In *Shaw v. Canada, supra*, this Court was required to determine whether ordinary interest pay-

trancher est de déterminer si les intérêts supplémentaires sont un revenu au sens du paragraphe 9(1) ou de l'alinéa 3a) de la Loi. Je traiterai tout d'abord du revenu imposé aux termes du paragraphe 9(1) qui est formulé dans les termes suivants:

9. (1) Sous réserve des dispositions de la présente Partie, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

La jurisprudence ayant trait à l'imposition des sommes que des autorités d'expropriation versent à un contribuable comprend trois jugements de la présente Cour: *Sani Sport Inc. c. La Reine*, [1987] 1 C.T.C. 411 (C.F. 1^{re} inst.); confirmée à [1990] 2 C.T.C. 15 (C.A.F.); *Shaw c. Canada*, précité, et *E.R. Fisher Ltd. c. La Reine*, précité.

Dans *Sani Sport Inc.*, la Cour a statué qu'une somme payée à titre de dommages-intérêts pour perte d'activité commerciale potentielle devait être incluse dans le calcul du produit de la disposition aux termes du sous-alinéa 54h)(iv) de la Loi. La règle générale qui se dégage de cette décision établit que l'indemnité versée à l'égard de terrains expropriés sera traitée comme un tout. Dans certains cas, toutefois, certaines sommes seront ventilées et feront l'objet d'un traitement fiscal différent. Cette règle générale souffre une exception au chapitre de l'indemnité versée pour le préjudice subi. Une telle indemnité ne se rattache pas aux terrains qui ont été expropriés, mais plutôt à la diminution de valeur des terrains conservés par le contribuable à la suite de l'expropriation. Le sous-alinéa 54h)(v) de la Loi prévoit expressément le versement d'une indemnité afférente à des biens ayant subi un préjudice. On suppose généralement que les règles régissant la disposition partielle d'un bien, énoncées à l'article 43 [mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 17] et à l'alinéa 53(2)d) de la Loi, s'appliquent en pareilles circonstances: voir Arnold, précité, à la page 533, note 79.

Bien entendu, la règle générale ne peut s'appliquer à l'indemnité classée dans la catégorie des intérêts ordinaires. Dans l'arrêt *Shaw c. Canada*, précité, la présente Cour devait déterminer si les intérêts ordina-

able under the *Expropriation Act*, in regard to a capital property, should be characterized as interest taxable under paragraph 12(1)(c) or whether it should be included as proceeds of disposition pursuant to subparagraph 54(h)(iv) and, therefore, treated as a capital receipt. It was held taxable under the former provision on the ground that ordinary interest is not compensation for property taken, but rather is compensation for the loss of use of money not paid on the date the expropriation takes effect. Thus, ordinary interest was segregated from the capital component of the expropriation award.

Applying the reasoning in *Shaw* to the facts of this case, it is clear that additional interest does not constitute compensation for lands which have been taken, nor does it represent compensation for the loss of use of money. As to the true nature of such an award, one need only turn to the decision of the Alberta Court of Appeal in *Mannix v. The Queen*, *supra*. At page 310 Stevenson J.A. (as he then was) stated that interest awarded pursuant to subsection 66(4), "is clearly penal, as distinct from compensatory or restitutionary". Additionally, he states that additional interest is intended to discourage token or unrealistic payments from being tendered and that an owner of land is not entitled to such an award as a matter of compensation.

I do not think it can be doubted that a valid distinction exists between additional and ordinary interest. The latter represents, "compensation for the use or retention by one person of a sum of money, belonging to, . . . another" (*Attorney-General for Ontario v. Barfried Enterprises Ltd.*, [1963] S.C.R. 570, at page 575). An award in respect of additional interest does not serve those ends. Rather it serves the same ends as a punitive damage award: see generally *Vorvis v. Insurance Corporation of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 1085; and *Hill v. Church of Scientology of Toronto*, [1995] 2 S.C.R. 1130. Accordingly, the

res payables en vertu de la *Expropriation Act*, à l'égard d'un bien en immobilisation, devaient être qualifiés d'intérêts imposables aux termes de l'alinéa 12(1)c) ou être inclus dans le produit de la disposition conformément au sous-alinéa 54h)(iv) et, en conséquence, être traités comme une rentrée de capital. La Cour a statué que ces sommes étaient imposables en vertu de la première disposition au motif que les intérêts ordinaires ne constituent pas une indemnité afférente aux biens expropriés, mais plutôt une indemnité pour la perte de rendement des sommes non versées à la date d'effet de l'expropriation. Ainsi, les intérêts ordinaires ont été soustraits de la composante «capital» prévue dans l'entente relative à l'expropriation.

Si l'on applique le raisonnement énoncé dans l'arrêt *Shaw* aux faits de l'espèce, il est clair que les intérêts supplémentaires ne constituent pas une indemnité pour les terrains qui ont été pris, non plus qu'une indemnité pour la perte de rendement des sommes accordées. Pour déterminer la véritable nature d'une telle somme, il suffit d'examiner la décision de la Cour d'appel de l'Alberta dans l'arrêt *Mannix v. The Queen*, précité. À la page 310, le juge d'appel Stevenson (tel était alors son titre) déclare que les intérêts accordés conformément au paragraphe 66(4) [TRADUCTION] «l'ont manifestement été à titre pénal, et non pas à titre d'indemnisation ou de dédommagement». En outre, il indique que les intérêts supplémentaires ont pour but de dissuader les offres de paiements symboliques ou irréalistes et qu'un propriétaire foncier n'a pas le droit de réclamer une telle somme à titre d'indemnisation.

Je ne pense pas qu'il soit possible de nier qu'il existe une distinction valide entre les intérêts ordinaires et les intérêts supplémentaires. Les intérêts ordinaires représentent [TRADUCTION] «une indemnité pour l'usage ou la rétention, par une personne, d'une somme d'argent appartenant à . . . quelqu'un d'autre» (*Attorney-General for Ontario v. Barfried Enterprises Ltd.*, [1963] R.C.S. 570, à la page 575). Les sommes accordées à titre d'intérêts supplémentaires ne servent pas ces fins. Elles servent plutôt les mêmes fins que des dommages-intérêts punitifs: voir *Vorvis v. Insurance Corporation of British Columbia*, [1989] 1

amount in question cannot be treated, for tax purposes, in the same manner as compensation awarded under the various headings set out in subsection 42(2) of the *Expropriation Act*. In short, additional interest is not to be used for the purpose of calculating a gain or loss on the disposition of a property pursuant to subsection 9(1) of the Act. This leads me to consider the trial decision in *E.R. Fisher Ltd. v. The Queen, supra*. Admittedly, that case does not support my conclusion.

The facts in *E.R. Fisher Ltd.* are, for all intents and purposes, identical to those under consideration. In that case the taxpayer became entitled to additional interest following an expropriation of a capital property pursuant to a comparable provision found in the federal *Expropriation Act*, R.S.C. 1970 (1st Supp.), c. 16, s. 33(3)(b). The taxpayer took the position that additional interest constituted a non-taxable windfall. The Minister reassessed the taxpayer on the basis that the amount formed part of the proceeds of disposition and was a taxable capital gain. The taxpayer's appeal to the Trial Division of this Court was dismissed, *inter alia*, on the basis that: "The payment [of additional interest] was partial consideration for and in recognition of the [taxpayer's] property interest" (at page 121). In light of the subsequent holding in *Shaw* and of the fact that an award in respect of additional interest constitutes punitive damages, *E.R. Fisher Ltd.* can no longer be considered good law. Thus, it remains to be decided whether additional interest is included as income from a source under paragraph 3(a) of the Act. That issue brings into consideration the fundamental concept of income, as that term is employed in the Act, and the related concept of windfall gains.

The notion of what receipts constitute income for purposes of taxation is central to the workings of the Act. Standing alone the term income is susceptible to widely diverging interpretations. Narrowly construed,

R.C.S. 1085; et *Hill c. Église de scientologie de Toronto*, [1995] 2 R.C.S. 1130. Par conséquent, la somme en question ne peut être traitée, aux fins fiscales, de la même manière que l'indemnité accordée aux différents chapitres énoncés au paragraphe 42(2) de la *Expropriation Act*. Bref, les intérêts supplémentaires ne doivent pas servir au calcul d'un gain ou d'une perte provenant de la disposition d'un bien, conformément au paragraphe 9(1) de la Loi. Ceci m'amène à examiner la décision de la Section de première instance dans *E.R. Fisher Ltd. c. La Reine*, précitée. De toute évidence, cette décision n'appuie pas ma conclusion.

Dans *E.R. Fisher Ltd.*, les faits sont, à toutes fins pratiques, identiques à ceux de l'espèce. Dans cette affaire, la contribuable avait droit à des intérêts supplémentaires par suite d'une expropriation de biens en immobilisation, aux termes d'une disposition comparable énoncée à l'alinéa 33(3)b) de la *Loi sur l'expropriation*, S.R.C. 1970, (1^{er} Supp.), ch. 16. La contribuable a fait valoir que les intérêts supplémentaires constituaient un gain fortuit non imposable. Le ministre a établi une nouvelle cotisation au motif que la somme faisait partie du produit de la disposition et constituait donc un gain en capital imposable. L'appel interjeté par la contribuable devant la Section de première instance de la présente Cour a été rejeté, entre autres choses, pour le motif suivant: «Le paiement [des intérêts supplémentaires] constituait une contrepartie partielle ou la reconnaissance du droit qu'avait la [contribuable] sur l'immeuble» (à la page 121). Au vu de la décision subséquente rendue dans l'arrêt *Shaw* et du fait qu'une somme accordée à titre d'intérêts supplémentaires constitue des dommages-intérêts punitifs, la décision *E.R. Fisher Ltd.* ne peut plus être considérée comme faisant autorité. Ainsi, il me reste à déterminer si les intérêts supplémentaires sont inclus à titre de «revenu ... dont la source» au sens de l'alinéa 3a) de la Loi. Cette question nous amène à examiner la notion fondamentale de revenu, au sens où ce terme est employé dans la Loi, et la notion connexe de gain fortuit.

La détermination des rentrées de fonds qui constituent un revenu aux fins de l'imposition est essentielle à l'économie de la Loi. Pris isolément, le terme revenu prête à des interprétations extrêmement diver-

income may be defined to include only those amounts received by taxpayers on a recurring basis. Broadly construed, income may be defined so as to capture all accretions to wealth. Canadian taxpayers are more likely to embrace the former definition. The latter approach reflects the economist's concern for achieving horizontal and vertical equity in a taxation system. Such a concern translates into a broad understanding of what receipt items should be included in income. This perspective is reflected in the *Report of the Royal Commission on Taxation*. Working from the Haig-Simon's definition of income, that Commission recommended a modified, but comprehensive tax base. Had its recommendations become law we would have witnessed, for example, the taxation of gifts and inheritances. Instead, the concept of income under the Act remains undefined, except to the extent that income must be from a source.

There can be no doubt that the source doctrine serves to narrow the reach of the charging provisions of the Act so as to permit certain receipts to escape taxation, including gifts and inheritances. The more difficult question relates to the precise scope of the doctrine and the legal criteria to be applied when assessing whether a particular receipt is taxable. The statutory source of the doctrine itself is, of course, section 3 of the Act which provides the basic framework for determining a taxpayer's income for a taxation year for purposes of Part I of the Act. It is paragraph 3(a) which introduces the concept of income from a source:

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year determined by the following rules:

(a) determine the aggregate of amounts each of which is the taxpayer's income for the year (other than a taxable capital gain from the disposition of a property) from a source inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, his income for the year from each office, employment, business and property. [Emphasis added.]

gentes. Interprété de façon stricte, le revenu peut être restreint uniquement aux sommes que touchent les contribuables de façon périodique. Interprété de façon large, le revenu peut englober tout ce qui contribue à accroître la richesse. Il est probable que les contribuables canadiens préféreront la première définition. La deuxième approche reflète la préoccupation des économistes qui cherchent à établir l'équité horizontale et verticale dans un régime fiscal. Ils ont donc tendance à interpréter largement les rentrées de fonds qui devraient être incluses dans le revenu. Cette perspective se retrouve dans le *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*. À partir de la définition de revenu de Haig-Simon, cette Commission recommandait l'établissement d'une assiette fiscale modifiée mais complète. Si cette recommandation était devenue loi, nous aurions assisté, par exemple, à l'imposition des dons et des legs. Au lieu de cela, la notion de revenu est demeurée sans définition dans la Loi, à l'exception du fait que ce revenu doit provenir d'une source quelconque.

Il ne fait aucun doute que la doctrine relative à la source du revenu sert à restreindre la portée des dispositions de la Loi imposant une responsabilité, de façon que certaines rentrées de fonds puissent échapper au fisc, notamment les dons et les legs. Il existe une question plus difficile, cependant, et c'est de définir la portée précise de la doctrine et les critères juridiques qui doivent s'appliquer pour déterminer si une rentrée de fonds particulière est imposable. L'origine de la doctrine elle-même se trouve bien entendu à l'article 3 de la Loi qui constitue le fondement à partir duquel le revenu d'un contribuable peut être déterminé dans une année d'imposition donnée pour les fins de la Partie I de la Loi. La notion de revenu tiré d'une source est énoncée à l'alinéa 3a):

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes:

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien), dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien. [Non souligné dans l'original.]

The historical origins of the source doctrine are well known and worth highlighting when contrasted with the manner in which it has been recast in the above paragraph. The adoption of the source concept of income can be traced to England's taxing statutes of the 19th century, which required taxpayers to file separate returns for each source of income. The legislated objective was to ensure that no one official knew a person's total income. More importantly, the source doctrine distinguished between the receipt of income from a source and the disposition of the source itself. In an agrarian society, land is considered to be the source of income. Profits are derived from the annual harvest and represent income. A disposition of the land itself, that is to say the capital, is considered to be of a different character and, hence, the distinction between income and capital is critical. The distinction is as important today as it was in centuries past.

The English taxation system retains the source concept of income, now referred to as the schedule system. Unless a receipt comes within one of six named schedules it is simply not taxable. Thus gifts, inheritances and windfalls, not being from a specified source, are treated as non-taxable receipts. The distinction drawn between income and capital is preserved and, thus, capital gains are immune from taxation.

The Canadian approach is similar to its English counterpart, but only to the extent that the definition of income is circumscribed by the source doctrine. The critical distinction between the two approaches lies in the fact that paragraph 3(a) refers initially to income from any source and then goes on to identify the traditional sources: income from each office, employment, business and property. Paragraph 3(a) makes it clear that the named sources are not exhaustive and, thus, income can arise from other unidentified sources. In summary, Parliament has chosen to define income by reference to a restrictive doctrine while recasting it in such a manner as to achieve broader ends. Commentators, however, are agreed that

Les origines historiques de cette doctrine sont bien connues et méritent d'être soulignées par contraste avec la manière dont elles ont été reformulées dans l'alinéa ci-dessus. La notion de source du revenu remonte aux lois fiscales anglaises du 19^e siècle, qui exigeaient que les contribuables produisent une déclaration d'impôt pour chaque source de revenu. L'objectif du législateur était de s'assurer qu'aucun fonctionnaire ne connaisse le revenu total d'une personne. Plus important encore, la doctrine de la source du revenu faisait une distinction entre le revenu provenant d'une source et la disposition de la source elle-même. Dans une société agraire, la terre est considérée comme la source du revenu. Les bénéfices sont tirés des récoltes annuelles et représentent le revenu. La disposition de la terre elle-même, c'est-à-dire du capital, est vue comme une opération de nature différente et, par conséquent, la distinction entre le revenu et le capital est cruciale. Cette distinction est aussi importante aujourd'hui qu'elle l'était dans les siècles passés.

Le régime fiscal anglais a retenu la notion de source du revenu, maintenant connue sous l'expression de système de liste. À moins de pouvoir être classée dans l'une des six listes désignées, une rentrée de fonds n'est tout simplement pas imposable. Ainsi donc, les dons, les legs et les gains fortuits, ne découlant pas d'une source désignée, sont traités comme des rentrées de fonds non imposables. La distinction établie entre le revenu et le capital est préservée et, ainsi, les gains en capital sont exonérés d'impôt.

La méthode canadienne est semblable à celle adoptée par le régime anglais, mais uniquement dans la mesure où la définition de revenu est circonscrite par la doctrine de la source du revenu. La distinction essentielle entre ces deux méthodes repose sur le fait que l'alinéa 3a) fait d'abord référence à un revenu provenant de n'importe quelle source et identifie ensuite les sources traditionnelles: le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien. L'alinéa 3a) indique clairement que les sources désignées ne sont pas exhaustives et, ainsi, que le revenu peut provenir d'autres sources non identifiées. Bref, le Parlement a choisi de définir le revenu en faisant référence à une doctrine restrictive, mais en le formulant d'une ma-

paragraph 3(a) continues to receive a narrow construction: see Arnold, *supra*, at page 48 *et seq.*; V. Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 4th ed., (Scarborough, Ont.: Carswell, 1992), at pages 129-130; and J. A. Rendall, "Defining the Tax Base", in B. G. Hansen, V. Krishna and J. A. Rendall, eds., *Canadian Taxation* (Toronto: Richard De Boo, 1981), at page 59.

The restrictive interpretation imposed on paragraph 3(a) can be traced, at least in part, to the pre-1984 understanding that ambiguities in the charging sections of taxing statutes—being penal in nature—were to be resolved in favour of the taxpayer: see e.g. *British Columbia Railway v The Queen*, [1979] CTC 56 (F.C.T.D.). That traditional view went unchallenged until the decision of the Supreme Court of Canada in *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536. In that case the Supreme Court displaced the rule of strict construction with the contextual approach to statutory interpretation advocated by E. A. Driedger in his classic work, *Construction of Statutes*, 2nd ed., (Toronto: Butterworths, 1983) where at page 87, the author observed:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

Recently, the Supreme Court has taken the opportunity to summarize the applicable canons of statutory construction in *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3. The tenets of the "teleological" approach are, now, firmly entrenched in our jurisprudence. For our purposes, it is sufficient to draw attention to the residual tenet: "Only a reasonable doubt, not resolved by the ordinary rules of interpretation, will be settled by recourse to the residual presumption in favour of the taxpayer" (*per* Gonthier J. for the Court, at page 20). I mention this particular rule of construction because it has been applied by the Supreme Court in

nière propre à atteindre des fins plus larges. Toutefois, les auteurs s'entendent pour dire que l'alinéa 3a) continue d'être interprété de façon restrictive: voir Arnold, précité, à la page 48 et suivantes; V. Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 4^e éd., (Scarborough, Ont.: Carswell, 1992), aux pages 129 et 130; et J. A. Rendall, «Defining the Tax Base», dans B. G. Hansen, V. Krishna et J. A. Rendall, éditeurs, *Canadian Taxation* (Toronto: Richard De Boo, 1981), à la page 59.

L'interprétation restrictive imposée à l'alinéa 3a) remonte, du moins en partie, au principe antérieur à 1984 selon lequel les ambiguïtés relevées dans les articles des lois fiscales imposant des responsabilités—à cause de leur caractère pénal—devaient être interprétées en faveur du contribuable: voir *British Columbia Railway c La Reine*, [1979] CTC 56 (C.F. 1^{re} inst.). Cette opinion traditionnelle n'a jamais été contestée avant la décision de la Cour suprême du Canada dans *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536. Dans cet arrêt, la Cour suprême a remplacé la règle de l'interprétation stricte par l'approche contextuelle relative à l'interprétation des lois prônée par E. A. Driedger dans son ouvrage classique, *Construction of Statutes*, 2^e éd. (Toronto: Butterworths, 1983) où, à la page 87, l'auteur fait observer ce qui suit:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

Récemment, la Cour suprême a eu l'occasion de résumer les principes applicables à l'interprétation des lois dans l'arrêt *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3. Les principes de l'approche «téléologique» sont maintenant fermement établis dans notre jurisprudence. Pour les fins de l'espèce, il suffit de souligner le principe résiduel suivant: «Seul un doute raisonnable et non dissipé par les règles ordinaires d'interprétation sera résolu par le recours à la présomption résiduelle en faveur du contribuable» (le juge Gonthier s'exprimant au nom de la Cour, à la page 20). Je mentionne cette règle d'interprétation particulière parce qu'elle a

a case involving the application of paragraph 3(a) of the Act. That case will be canvassed below.

The rule of strict construction might explain the reluctance of courts to recognize new sources of income. Unfortunately, not even the application of the contextual and teleological approaches to statutory construction sheds light on the scope of the source doctrine. Turning to two related provisions of the Act we find that Parliament has chosen to include and exclude items from income without regard to whether their tax treatment offends the source doctrine. Section 12 of the Act prescribes a multitude of inclusions to income from a business or property. The list of exclusionary items found in section 81 is even longer. Arguably, several of the items would be treated differently under the source doctrine were it not for these two sections of the Act. I recognize that it is necessary for Parliament to include and exclude items from income as a means of pursuing various social and economic objectives. The result, however, is that it is futile to pursue the contextual or teleological approach to the interpretation of paragraph 3(a). The parameters of the source doctrine cannot be distilled from provisions intended to contradict the very precepts underlying the doctrine itself.

Against this background, we are left to pursue the judicial understanding of what items fall outside the grasp of paragraph 3(a). I begin with the recognized exclusionary categories: gambling gains, gifts and inheritances, and the residual category of windfall gains. I shall deal briefly with the first two categories as they provide the underlying framework for the third.

Gambling gains are non-taxable provided the taxpayer is not in the business of gambling: see *Graham v. Green*, [1925] 2 K.B. 37; *Minister of National Revenue v. Walker William, S.*, [1952] Ex. C.R. 1; *Morden, Harry Edgar v. Minister of National*

été appliquée par la Cour suprême dans une affaire portant sur l'alinéa 3a) de la Loi. Cette affaire sera examinée ultérieurement.

La règle de l'interprétation stricte peut expliquer l'hésitation des tribunaux à reconnaître de nouvelles sources de revenu. Malheureusement, même l'application des approches contextuelle et téléologique à l'interprétation des lois ne permet pas de préciser la portée de la doctrine de la source du revenu. L'examen de deux dispositions connexes de la Loi nous permet de constater que le législateur a choisi d'inclure dans le revenu, et d'en exclure, certains éléments sans se soucier de savoir si leur traitement fiscal porte atteinte à la doctrine de la source du revenu. L'article 12 de la Loi prescrit une multitude de sommes à inclure comme revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien. La liste des sommes exclues du calcul du revenu, qui se trouve à l'article 81, est encore plus longue. Il est possible de penser que plusieurs de ces éléments recevraient un traitement fiscal différent en vertu de la doctrine de la source du revenu en l'absence de ces deux articles de la Loi. Je reconnais que le législateur doit nécessairement inclure dans le revenu, et en exclure, certains éléments afin de promouvoir différents objectifs sociaux et économiques. Toutefois, le résultat démontre qu'il est vain de chercher à appliquer l'approche contextuelle ou téléologique pour interpréter l'alinéa 3a). Les paramètres de la doctrine de la source du revenu ne peuvent être extraits de dispositions qui ont pour but de contredire les fondements même de cette doctrine.

Dans ce contexte, les tribunaux doivent décider des éléments qui, d'après eux, sont exclus de la portée de l'alinéa 3a). Je commencerai par les catégories d'exclusion reconnues: les gains tirés du jeu, les dons et les legs, et la catégorie résiduelle des gains fortuits. Je traiterai brièvement des deux premières catégories, étant donné qu'elles constituent le fondement de la troisième.

Les gains tirés du jeu ne sont pas imposables pourvu que le contribuable ne fasse pas le commerce du jeu: voir *Graham v. Green*, [1925] 2 K.B. 37; *Minister of National Revenue v. Walker, William S.*, [1952] R.C.É. 1; *Morden, Harry Edgar v. Minister of*

Revenue, [1962] Ex. C.R. 29. The classical reason for excluding such receipts from income is that a “bet” is based on an “irrational agreement”. A more compelling argument is that a gambling gain does not flow from a productive source. That is, a source that is capable of producing income: see F. E. LaBrie, *The Principles of Canadian Income Taxation*, (Don Mills, Ont.: CCH Canadian Ltd., 1965), at page 25.

There is no need to cite authorities for the proposition that gifts and inheritances are immune from taxation. It is well accepted that these items represent non-recurring amounts and the transfer of old wealth. Underlying the source doctrine is the understanding that income involves the creation of new wealth. Gifts do not flow from a productive source of income. Where a gift emanates from what otherwise is regarded as a productive source, e.g. the taxpayer’s employment, then the issue is one of concealed wages and employee benefits (see section 6 of the Act). To qualify as a gift, there must be voluntary and gratuitous transfer of property. There must be an absence of valuable consideration. Hence, a payment that takes the form of a *quid pro quo* will not be characterized as a gift.

The precise scope of the residual category—windfall gains—has proven problematic. At best, it can be said that a payment which is unexpected or unplanned and not of a recurring nature, is more likely than not to be characterized as a windfall gain. But like all generalizations, this observation must be scrutinized meticulously. I turn now to the jurisprudence which reasonably bears on the issue at hand.

As a starting point, it might be felt that the decision of the Tax Appeal Board in *Cartwright and Sons Ltd. v. Minister of National Revenue* (1961), 61 DTC 499 (T.A.B.) offers the definitive answer. In that case it was held that a punitive damage award was not taxable on the basis that the sum paid to the taxpayer “had no income feature” (at page 501). The legal reasoning of the Board goes no further. A more extensive analysis of paragraph 3(a) was pursued in *R.*

National Revenue, [1962] R.C.É. 29. La raison classique invoquée pour exclure ces sommes du revenu vient du fait qu’un «pari» se fonde sur un «contrat irrationnel». Il serait plus convaincant de les exclure parce que les gains tirés du jeu ne proviennent pas d’une source productive, c’est-à-dire d’une source propre à produire un revenu: voir F. E. LaBrie, *The Principles of Canadian Income Taxation*, (Don Mills (Ont.): CCH Canadian Ltd., 1965), à la page 25.

Il n’est pas nécessaire de citer des autorités favorables à l’exonération des dons et des legs. Il est bien accepté que ces éléments représentent des sommes exceptionnelles et un transfert du patrimoine. Le postulat selon lequel le revenu suppose la création d’une nouvelle richesse est l’un des éléments qui soutiennent la doctrine de la source du revenu. Les dons ne proviennent donc pas d’une source productive de revenu. Lorsqu’un don provient de ce qui est par ailleurs considéré comme une source productive, par exemple l’emploi d’un contribuable, alors il y a lieu de se demander s’il s’agit d’un salaire ou d’avantages cachés accordés à un employé (voir l’article 6 de la Loi). Pour qu’il y ait don, il doit y avoir transfert de biens à titre volontaire et gratuit. Il ne doit donc pas y avoir de contrepartie. Par conséquent, un paiement versé à titre de compensation ne sera pas considéré comme un don.

La portée précise de la catégorie résiduelle que constituent les gains fortuits pose problème. Au mieux, on peut soutenir qu’un paiement inattendu ou imprévu et exceptionnel sera selon toute probabilité considéré comme un gain fortuit. Mais comme pour bien des généralisations, cette affirmation doit être examinée à la loupe. J’analyse maintenant la jurisprudence qui se rapporte raisonnablement à la question.

Tout d’abord, on pourrait penser que la décision de la Commission d’appel de l’impôt dans l’arrêt *Cartwright and Sons Ltd. v. Minister of National Revenue* (1961), 61 DTC 499 (C.A.I.) a réglé définitivement la question. Dans cette affaire, le tribunal a statué que des dommages-intérêts punitifs ne sont pas imposables au motif que la somme versée au contribuable [TRANSLATION] «ne présentait aucune des caractéristiques du revenu» (à la page 501). La Commission ne pousse

v. *Cranswick, supra*. In that case this Court had to determine whether an unsolicited payment to a minority shareholder by the majority shareholder of a Canadian company constituted income. The majority shareholder was the American parent of the Canadian company. The payment was made to thwart possible litigation arising from the sale of part of the Canadian company's assets below book value. The Court concluded that the payment in question was not taxable because it "was of an unusual and unexpected kind that one could not set out to earn as income from shares" (at page 820). The Court also referred to several indicia which could be applied when assessing whether a receipt constitutes income from a source. The Court was careful, however, to stipulate that while each of the following may be relevant, none is conclusive in determining whether a payment represents a windfall gain (at pages 818-819):

- (a) [The taxpayer] had no enforceable claim to the payment;
- (b) There was no organized effort on the part of [the taxpayer] to receive payment;
- (c) The payment was not sought after or solicited by [the taxpayer] in any manner;
- (d) The payment was not expected by [the taxpayer], either specifically or customarily;
- (e) The payment had no foreseeable element of recurrence;
- (f) The payor was not a customary source of income to [the taxpayer];
- (g) The payment was not in consideration for or in recognition of property, services or anything else provided or to be provided by [the taxpayer]; it was not earned by [the taxpayer], either as a result of any activity or pursuit of gain carried on by [the taxpayer] or otherwise.

There is one aspect of *Cranswick* which does not appear to have been pursued on appeal. It is open to question whether the taxpayer in that case received the

pas plus loin son raisonnement juridique. L'arrêt *R. c. Cranswick*, précité, fait une analyse plus détaillée de l'alinéa 3a). Dans cet arrêt, la présente Cour devait déterminer si un paiement imprévu fait à un actionnaire minoritaire par l'actionnaire majoritaire d'une compagnie canadienne constituait un revenu. L'actionnaire majoritaire était la société mère américaine de la société canadienne. Le paiement avait été effectué pour tuer dans l'œuf toute contestation possible découlant de la vente d'une partie de l'actif de la société canadienne pour une somme inférieure à la valeur comptable. La Cour conclut que le paiement en question n'était pas imposable parce qu'il «revêt un caractère inhabituel et inattendu, et l'on ne peut chercher délibérément à se l'assurer à titre de revenu tiré d'actions» (à la page 820). La Cour fait également référence à plusieurs éléments qui pourraient s'appliquer pour déterminer si une rentrée de fonds constitue un revenu provenant d'une source. Toutefois, la Cour a pris bien soin de stipuler que, même si chacun des éléments suivants peut être pertinent, aucun d'eux n'est déterminant pour décider si un paiement représente un gain fortuit ou imprévisible (aux pages 818 et 819):

- [TRADUCTION] a) [Le contribuable] ne possédait aucun droit d'action à l'égard de ce paiement;
- b) [Le contribuable] n'a fait aucun effort soutenu pour obtenir ce paiement;
- c) [Le contribuable] n'a ni recherché ni sollicité ce paiement de quelque façon que ce soit;
- d) [Le contribuable] ne s'attendait pas à recevoir ce paiement ni expressément, ni selon l'usage;
- e) Il n'a nullement été prévu que ce paiement aurait une suite;
- f) Ce paiement ne venait pas d'une source habituelle de revenus pour [le contribuable];
- g) Ce paiement ne constituait ni la contrepartie ni la reconnaissance de biens, de services ou de quoi que ce fût, fournis ou à fournir par [le contribuable]; il n'a pas été gagné par [le contribuable] par suite de quelque activité ou poursuite de profit, ni de quelque autre manière.

Il y a un aspect de l'arrêt *Cranswick* qui ne semble pas avoir été contesté en appel. On peut se demander si, dans cette affaire, le contribuable a reçu le paie-

payment in return for relinquishing the right to seek compensation for losses suffered as a result of the disadvantageous sale. It would appear that that issue had to be abandoned since the agreed statement of facts stipulated that the payment in question was not made by reason of an enforceable claim by the minority shareholders against the Canadian company. That concession on the part of the Minister cannot be ignored for as the law presently stands monies paid in exchange for the discharge of even a questionable legal right may constitute income in the hands of the taxpayer. This is one of the teachings of *Mohawk Oil Co. v. Canada, supra*.

Finally there are two decisions of the Supreme Court which must be acknowledged. The first is *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] S.C.R. 850. In that case the taxpayer received \$250,000 from a third party as an inducement to leave his present employment. The agreement between the taxpayer and the third party stipulated that the payment was "in consideration of the loss of pension rights, chances for advancement, and opportunities for re-employment" (at page 853). A majority of the Supreme Court recognized that the source of the payment was the taxpayer's employment with the third party. The payment of \$250,000 received by the taxpayer was held to be income within the meaning of what is now paragraph 3(a) of the Act.

The other decision of the Supreme Court which must be acknowledged is *Canada v. Fries*, [1990] 2 S.C.R. 1322. In that case the Supreme Court held that strike pay does not constitute income from a source under paragraph 3(a). The taxpayer had gone on strike and received weekly strike pay, from his union, equal to his normal net take-home pay. The union's strike fund was accumulated from the tax deductible dues paid by its members. At the time the union members voted to go on strike they were aware of a union recommendation that they be reimbursed for their loss of salary and benefits in return for their strike support. In reversing the judgment of the Federal Court of Appeal, the Supreme Court restored the decision of the Tax Review Board. The analysis offered by the

ment en échange de la renonciation à son droit d'être indemnisé pour les pertes subies du fait de la vente à un prix désavantageux. Il semble que cette question ait dû être abandonnée étant donné que l'exposé conjoint des faits stipulait que le paiement en question n'avait pas été fait en rapport avec un droit d'action que les actionnaires minoritaires auraient pu faire valoir à l'encontre de la société canadienne. Cette concession de la part du ministre ne peut être ignorée étant donné que le droit actuel reconnaît que les sommes payées en échange de la renonciation à un droit prévu par la loi, aussi contestable soit-il, peut constituer un revenu entre les mains du contribuable. C'est l'un des enseignements qui se dégagent de l'arrêt *Mohawk Oil Co. c. Canada*, précité.

Finaleme nt, deux arrêts de la Cour suprême du Canada doivent être cités. Le premier est *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.S. 850. Dans cette affaire, le contribuable avait reçu 250 000 \$ d'un tiers pour l'inciter à quitter son emploi. La convention entre le contribuable et le tiers stipulait que le paiement était versé [TRADUCTION] «en contrepartie de la perte des droits à une pension, des chances d'avancement, et des possibilités de réembauchage» (à la page 853). La Cour suprême a reconnu à la majorité que la source du paiement était l'emploi du contribuable auprès du tiers. Le paiement de 250 000 \$ versé au contribuable a été considéré comme un revenu au sens de la disposition qui constitue maintenant l'alinéa 3a) de la Loi.

L'autre arrêt de la Cour suprême dont il faut tenir compte est *Canada c. Fries*, [1990] 2 R.C.S. 1322. Dans cette affaire, la Cour suprême a statué que l'allocation de grève ne constitue pas un «revenu... dont la source» au sens de l'alinéa 3a). Le contribuable avait reçu de son syndicat une allocation hebdomadaire de grève équivalant à son salaire net normal pendant qu'il était en grève. Le fonds de grève du syndicat était constitué des cotisations déductibles d'impôt payées par ses membres. Au moment où les syndiqués ont voté en faveur de la grève, ils étaient au courant d'une recommandation syndicale selon laquelle ils seraient remboursés pour la perte de leur salaire et autres avantages en échange de leur appui à la grève. En annulant le jugement de la Cour d'appel

Supreme Court is limited to the conclusion that “the benefit of the doubt must go to the taxpayers” (at page 1323), see [1989] 3 F.C. 362 (C.A.); affg [1985] 2 F.C. 378 (T.D.); revg [1983] CTC 2124 (T.R.B.).

I do not find it necessary to rely on the residual presumption to support the conclusion that a punitive damage award constitutes a windfall gain. Nor am I prepared to base my decision on the fact that an award of additional interest is, arguably, non-recurring, unexpected or an unusual form of income. As a general proposition, I accept that monies received by a taxpayer from an expropriating authority constitute income from a productive source. As well, I accept that the taxpayer has an enforceable right to additional interest once the Board concludes that there was fault on the part of the expropriating authority. Furthermore, it matters not whether the taxpayer actively sought payment of additional interest. The critical factor is that the punitive damage award does not flow from either the performance or breach of a market transaction. Of course, no distinction should be drawn between voluntary and involuntary market exchanges.

In the case at hand, the source of the additional interest award is not the expropriating authority. That body is merely the payor. The true source of the award is the *Expropriation Act* which dictates as a matter of public policy, that expropriating authorities are obligated to pay a penal sum in circumstances where their behaviour falls below a prescribed standard. An award of additional interest under subsection 66(4) of the *Expropriation Act* is unrelated to the issue of fair compensation for expropriated lands. That concern is dealt with fully under section 42 and subsection 66(2). In certain respects an award of additional interest possesses the attributes of a gift. The taxpayer is the beneficiary, not of the expropriating authority’s largesse, but of the legislature’s desire to ensure that minimum standards of commercial

fédérale, la Cour suprême a rétabli la décision de la Commission de révision de l’impôt. L’analyse fournie par la Cour suprême se limite à la conclusion selon laquelle «ce doute doit profiter aux contribuables» (à la page 1323), voir [1989] 3 C.F. 362 (C.A.); confirmant [1985] 2 C.F. 378 (1^{re} inst.); révisant [1983] CTC 2124 (C.R.I.).

Je ne crois pas nécessaire d’invoquer la présomption résiduelle pour en arriver à la conclusion que des dommages-intérêts punitifs constituent un gain fortuit. Je ne suis pas non plus disposé à fonder ma décision sur le fait que le paiement d’intérêts supplémentaires est, ce qui est défendable, une forme de revenu exceptionnelle, imprévue ou inhabituelle. De façon générale, j’accepte que les sommes versées par des autorités d’expropriation à un contribuable constituent un revenu tiré d’une source productive. De même, j’accepte que le contribuable peut faire valoir son droit à des intérêts supplémentaires une fois que la Commission conclut qu’il y a eu faute de la part des autorités d’expropriation. En outre, il n’est pas nécessaire que le contribuable ait activement cherché à se faire payer des intérêts supplémentaires. Le facteur essentiel est que les dommages-intérêts punitifs qui ont été octroyés ne découlent ni de l’exécution d’une opération commerciale, ni du manquement à une telle opération. Bien entendu, il n’y a pas lieu d’établir une distinction entre les échanges commerciaux volontaires et involontaires.

En l’espèce, les intérêts supplémentaires ne proviennent pas des autorités d’expropriation. Cet organisme est uniquement celui qui les a payés. La véritable source de ces intérêts est la *Expropriation Act* qui dicte, à titre de politique publique, que les autorités d’expropriation sont tenues de payer une somme à titre pénal dans les cas où leur comportement ne respecte pas une norme établie. Le paiement d’intérêts supplémentaires prévu au paragraphe 66(4) de la *Expropriation Act* n’est pas lié à la question de la juste indemnité versée pour les terrains expropriés. Cet aspect est traité de façon exhaustive à l’article 42 et au paragraphe 66(2). À certains égards, le paiement d’intérêts supplémentaires possède les attributs d’un don. Le contribuable est le bénéficiaire, non pas des largesses des autorités d’expropriation, mais de la

behaviour are observed. The taxpayer's gain is the expropriating authority's loss. The payment in question does not flow from either an express or implied agreement between the parties. There is no element of bargain or exchange. There is no consideration. There is no *quid pro quo*, on the part of the taxpayer. The payment is simply a windfall and, therefore, not income under paragraph 3(a) of the Act.

In reaching the above conclusion, I have not lost sight of the fact that the payment of additional interest is as much a part of the statutory scheme as is the payment of compensation for expropriated lands. But for the expropriation, the possibility of obtaining additional interest would not have materialized and, therefore, it is arguable that we should not isolate specific awards which are woven into the compensatory fabric of legislation. As much as that line of reasoning may be attractive to some, I do not find it persuasive.

In my view, you cannot treat a non-compensatory receipt in the same manner as a compensatory one simply because both arise from the same transaction. As the law presently stands we must look to the nature and purpose of a particular payment or award when assessing how it will be dealt with for tax purposes. This is certainly true with respect to the tax treatment of awards or settlements stemming from contractual or tortious claims. Such receipts are not treated automatically as a unitary sum. In regard to personal injury claims, the tax treatment accorded to general and special damages by the Minister is not the same as that attributable to restitution for the loss of income from employment: see Interpretation Bulletin IT-365R2 and IT-183. In cases involving breach of contract, allocations may be made according to the type of loss for which compensation has been paid: see *Mohawk Oil Co. v. Canada*, *supra*. The same approach is applicable to a receipt item which is characterized as a punitive damage award.

volonté du législateur d'assurer le respect de normes minimales régissant le comportement en matière commerciale. Le gain dont profite le contribuable est une perte pour les autorités d'expropriation. Le paiement en question ne découle pas d'une entente expresse ou implicite entre les parties. Il n'y a pas d'élément d'échange ou de compromis. Il n'y a pas de contrepartie. Il n'y a pas de contre-prestation de la part du contribuable. Le paiement est simplement un gain fortuit et, par conséquent, ne peut constituer un revenu au sens de l'alinéa 3a) de la Loi.

En arrivant à la conclusion précitée, je n'ai pas perdu de vue le fait que le paiement de ces intérêts supplémentaires est prévu dans la loi au même titre que le paiement de l'indemnité pour les terrains expropriés. Toutefois, dans le cas de l'expropriation, la possibilité d'obtenir des intérêts supplémentaires ne se serait pas matérialisée et, par conséquent, il est possible de soutenir que nous ne devrions pas isoler le paiement de sommes spécifiques des dispositions d'indemnisation dont elles font partie intégrante. Pour autant que ce raisonnement plaise à certains, je ne le trouve pas convaincant.

À mon avis, on ne peut traiter une somme qui n'est pas payée à titre d'indemnisation de la même façon qu'une somme payée à titre d'indemnisation simplement parce que le paiement de ces deux sommes provient de la même opération. Selon le droit actuel, nous devons examiner la nature et la fin d'un paiement particulier au moment d'évaluer comment cette somme sera traitée du point de vue fiscal. Cela est certainement vrai lorsqu'il s'agit du traitement fiscal des sommes octroyées ou des règlements découlant de réclamations en matière contractuelle ou délictuelle. Ces sommes ne sont pas traitées automatiquement comme un tout. Pour ce qui est des réclamations en matière de préjudice corporel, le traitement fiscal réservé aux dommages-intérêts généraux et spéciaux par le ministre n'est pas le même que celui qui s'applique au dédommagement pour la perte d'un revenu tiré d'un emploi: voir le bulletin d'interprétation IT-365R2 et IT-183. Dans les cas de violation de contrat, la répartition peut être faite selon le type des pertes à l'égard desquelles l'indemnité a été payée: voir *Mohawk Oil Co. c. Canada*, précité. La même

For the above reasons, I would allow the appeal in part, set aside the judgment of the Trial Division dated July 7, 1994 to the extent that the sum of \$114,272 representing additional interest was held to be income and remit the matter to the Minister for reassessment in accordance with these reasons. In all other respects the appeal will be dismissed. The taxpayer should have her costs of this appeal.

STONE J.A.: I agree.

DÉCARY J.A.: I agree.

approche s'applique à une rentrée de fonds qui est qualifiée de dommages-intérêts punitifs.

Pour les motifs énoncés ci-dessus, j'accueillerais l'appel en partie, j'annulerais la partie de la décision de la Section de première instance en date du 7 juillet 1994 concluant que la somme de 114 272 \$ représentant des intérêts supplémentaires devait être considérée comme un revenu et je renverrais la question au ministre pour l'établissement d'une nouvelle cotisation tenant compte des présents motifs. À tous autres égards, l'appel sera rejeté. La contribuable a droit à ses frais dans le présent appel.

LE JUGE STONE, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE DÉCARY, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.