

A-662-01  
2003 FCA 128

A-662-01  
2003 CAF 128

**Tod T. Manrell** (*Appellant*)

**Tod T. Manrell** (*appelant*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen** (*Respondent*)

**Sa Majesté la Reine** (*intimée*)

*INDEXED AS: MANRELL v. CANADA (C.A.)*

*RÉPERTORIÉ: MANRELL c. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Strayer, Sexton and Sharlow JJ.A.—  
Vancouver, January 15; Ottawa, March 11, 2003.

Cour d'appel, juges Strayer, Sexton et Sharlow, J.C.A.—  
Vancouver, 15 janvier; Ottawa, 11 mars 2003.

*Income Tax — Income Calculation — Capital Gains and Losses — Payment by share purchaser as consideration for non-competition covenant — Whether taxable capital gain — \$4 million paid to selling shareholders of three plastics manufacturing businesses — Taxpayer declared payments as taxable capital gains, claiming benefit of statutory reserves as payments made over number of years — Sought reassessments reducing capital gains to nil following Fortino v. Canada (non-competition payments held non-taxable capital receipts) — Denial of reassessments sustained by T.C.C. — Issue in F.C.A.: whether disposition of “right to compete” within definition of “property” in Income Tax Act, s. 248(1) — Appeal allowed — Whether “right to compete” is “right of any kind whatever” — Taxpayer arguing “right to compete” merely everyone’s freedom to carry on business, not exclusive right involving claim against another — In interpreting taxing statutes, courts should be cautious before finding unexpressed legislative intention for fear of upsetting balance struck by Parliament — Open to Parliament to specifically deal with mischief wishes to prevent — “Property” not defined in Income War Tax Act — Criticisms of that Act — Definition of “property” in Income Tax Act of 1948 — “Property” one of three named income sources — 1948 Act did not expand meaning of “property” — Meaning not altered by subsequent amendments — Case law recognizing “property” having very broad meaning in tax cases but not holding everything of value “property” — Phrase “right of any kind whatever” not possessing infinite meaning — No case holding “property” including right not constituting exclusive, legally enforceable claim — What taxpayer gave up not “property” within statutory definition — Foreign cases of limited assistance, statutory context being different — Tempting for Court to legislate in guise of statutory interpretation as decision considered unsatisfactory fiscal policy but tax policy matter for Parliament.*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Gains et perte en capital — Paiement par l’acquéreur d’actions en contrepartie d’un engagement de non-concurrence — S’agit-il d’un gain en capital imposable? — 4 millions de dollars versés aux actionnaires qui vendaient les actions de trois entreprises de fabrication d’articles en matière plastique — Le contribuable a déclaré ces paiements comme étant des gains en capital, se prévalant des réserves autorisées par la loi comme s’il s’agissait de paiements sur un certain nombre d’années — À la suite de la décision Fortino c. Canada (où il a été statué que les paiements de non-concurrence constituaient des rentrées de capital non imposables), il a demandé de nouvelles cotisations réduisant à zéro les gains en capital — Refus d’établir de nouvelles cotisations confirmé par la C.C.I. — Question soumise à la C.A.F.: la disposition d’un «droit de faire concurrence» satisfait-elle à la définition du mot «biens» figurant à l’art. 248(1) de la Loi de l’impôt sur le revenu? — Appel accueilli — Le «droit de faire concurrence» est-il un «droit de quelque nature qu’il soit»? — Le contribuable prétend que le «droit de faire de la concurrence» est simplement la liberté de toute personne d’exploiter une entreprise, et qu’il ne s’agit pas d’un droit exclusif qui peut donner lieu à une demande contre une autre personne — Dans l’interprétation des lois fiscales, les tribunaux doivent faire preuve de prudence lorsqu’il s’agit d’attribuer au législateur une intention non explicite, par crainte de rompre l’équilibre établi par le législateur — Il est loisible au législateur d’être précis quant aux méfaits qu’il veut prévenir — La Loi de l’Impôt de Guerre sur le Revenu n’a pas défini le mot «biens» — Critiques formulées à l’égard de cette loi — La Loi de l’impôt sur le revenu de 1948 a défini le mot «biens» — Les «biens» constituent l’une des trois sources de revenu mentionnées — La Loi de 1948 n’a pas élargi le sens du mot «biens» — Les modifications subséquentes apportées à Loi de 1948 n’ont pas changé le sens de ce mot — La jurisprudence a reconnu que le mot «biens» avait un sens fort large en matière fiscale, mais il n’a pas été dit que tout ce qui a une valeur est un «bien» — L’expression «droit de quelque nature qu’il soit» n’a pas un sens illimité — Aucune décision n’établit que le mot «biens» comprend un droit qui ne comporte pas une demande exclusive légalement exécutoire — Ce à quoi a*

*Construction of Statutes — Whether disposition of “right to compete” in share sale contract within definition of “property” in Income Tax Act, s. 248(1) — Necessity for understanding scheme of Act as to taxable capital gains — Whether “right to compete” is “right of any kind whatever”, thus “property” — Crown arguing “right of any kind whatever” so broad as to include rights lacking usual property characteristics — In interpreting taxing statutes, Courts cautious in finding unexpressed legislative intent as could upset balance of myriad considerations struck by Parliament — Parliament can specifically deal with mischief to be prevented — Ordinary meaning of “property” — “Property” not defined in Income War Tax Act — Act criticized as insufficiently precise, leaving too much to ministerial discretion — Obsolete provisions, some dating back to 1806 British legislation — Income Tax Act of 1948 improved clarity of legal drafting, not substantive tax reform — Defining “property” for greater certainty — Did not expand definition of “property” — Definition thrice amended but 1948 version forms core of that in current Act — Amendments modernized terminology, did not expand definition — Contrasted with 1982 amendment to capture work in progress of professional business — “Property” broadly interpreted in tax cases but case law not holding everything of value “property” — Phrase “a right of any kind whatever” not possessing infinite meaning, not accorded meaning extending Act’s grasp beyond what Parliament conceived — No case holding “property” including right not constituting exclusive, legally enforceable claim — Foreign cases of limited value given different statutory context — Case presenting temptation to legislate in guise of statutory interpretation as decision considered bad fiscal policy — Parliament proper forum for tax policy debate.*

The issue in this appeal was whether a payment from a share purchaser given as consideration for a promise not to compete within a specified territory for a specified period gives rise to a taxable capital gain.

*renoncé le contribuable n’est pas un «bien» au sens de la définition législative — Les décisions étrangères sont de peu d’utilité, le contexte législatif étant différent — La Cour peut être tentée de légiférer au lieu d’interpréter la loi, parce que la décision sera considérée non satisfaisante sur le plan de la politique fiscale, mais les questions de politique fiscale relèvent du législateur.*

*Interprétation des lois — La disposition d’un «droit de faire concurrence» dans un contrat de vente d’actions satisfait-elle à la définition du mot «biens» figurant à l’art. 248(1) de la Loi de l’impôt sur le revenu? — Nécessaire de comprendre le régime de la Loi, pour ce qui est des gains en capital imposables — Le «droit de faire concurrence» est-il un «droit de quelque nature qu’il soit» et partant un «bien»? — La Couronne prétend que l’expression «les droits de quelque nature qu’ils soient» est suffisamment générale pour inclure des droits qui ne comportent pas les caractéristiques habituelles d’un bien — Dans l’interprétation des lois fiscales, les tribunaux font preuve de prudence lorsqu’il s’agit d’attribuer au législateur une intention non explicite, parce qu’ils risquent de rompre l’équilibre qu’a établi le législateur entre d’innombrables considérations — Le législateur peut être précis quant aux méfaits à prévenir — Sens ordinaire du mot «biens» — La Loi de l’impôt de Guerre sur le Revenu n’a pas défini le mot «biens» — Cette loi a fait l’objet de critiques selon lesquelles elle n’était pas suffisamment précise et conféré un pouvoir ministériel trop étendu — Dispositions désuètes, dont certaines remontent à une loi britannique de 1806 — La Loi de l’impôt sur le revenu de 1948 a amélioré la clarté de la rédaction juridique; elle n’a pas effectué une réforme fiscale en profondeur — Elle a défini le mot «biens» en vue d’assurer plus de certitude — Elle n’a pas élargi le sens du mot «biens» — Cette définition a été modifiée trois fois, mais la version de 1948 est au cœur de la définition actuelle — Les modifications ont modernisé la terminologie, mais elles n’ont pas élargi la définition — Comparaison avec la modification de 1982, qui vise les travaux en cours d’une entreprise qui constitue une profession libérale — Le mot «biens» est interprété largement en matière fiscale, mais la jurisprudence n’a pas dit que tout ce qui a une valeur est un «bien» — L’expression «un droit de quelque nature qu’il soit» n’a pas un sens illimité; elle n’a pas un sens qui étend la portée de la Loi au-delà de ce que le législateur a envisagé — Aucune décision n’établit que le mot «biens» comprend un droit qui ne comporte pas une demande exclusive légalement exécutoire — Les décisions étrangères sont d’une importance limitée compte tenu du contexte législatif différent — On pourrait être tenté en l’espèce de légiférer au lieu d’interpréter la loi, parce que la décision sera considérée non satisfaisante sur le plan de la politique fiscale — C’est au législateur de traiter des questions de politique fiscale.*

Il s’agit en l’espèce de déterminer si un paiement par un acquéreur d’actions en contrepartie de la promesse de ne pas faire concurrence pour une période déterminée dans un territoire déterminé donne lieu à un gain en capital imposable.

The taxpayer, Manrell, owned or controlled three operating companies in the plastic manufacturing business. A numbered Canadian corporation agreed to purchase all of the shares and shareholder debt of these three companies except for those in one of the companies which belonged to a Delaware corporation. One term of the share purchase agreement required the purchaser to pay \$4 million to the selling shareholders in consideration for a non-competition agreement. Under this agreement, sellers could not have any interest in any conflicting organization whether as an employee, officer, director, agent, security holder, partner, creditor, consultant, licensor, licensee or otherwise. Taxpayer was one of the "sellers" referred to in this provision. It also required him to assign to purchaser all his "right, title and interest" in any "innovations" (including know-how), to protect the trade secrets of the operating companies and not to solicit employees of the operating companies. The consideration paid for this non-competition agreement was not allocated between the non-competition covenant and the other undertakings. The appeal was argued, by both sides, on the basis that substantially all of the consideration was for the non-competition covenant.

In his 1995, 1996 and 1997 returns, taxpayer reported the non-competition payments as included in the share disposition proceeds, thus increasing his taxable capital gain. He claimed the benefit of statutory reserves to spread this gain over the years the payments were received. But in the 1997 case, *Fortino v. Canada*, non-competition payments were held to be non-taxable capital receipts. A Crown appeal in *Fortino* was dismissed by the Federal Court of Appeal in 2000. Taxpayer then sought reassessments for 1996 and 1997, reducing to nil the taxable capital gains he had reported. Taxpayer's objections were denied and his appeal was rejected by the Tax Court of Canada.

Upon this appeal, only one argument was advanced by the Crown: the non-competition payments were proceeds of disposition of a "right to compete", a right which meets the definition of "property" in *Income Tax Act*, subsection 248(1). Taxpayer suggested that the "right to compete" falls outside the statutory definition of "property" but, if within the definition, he had not disposed of it.

Le contribuable, Manrell, possédait ou contrôlait trois sociétés en exploitation dans le domaine de la fabrication d'articles en matière plastique. Une société canadienne à numéro a accepté d'acheter toutes les actions et la dette d'actionnaire des trois sociétés, sauf celles de l'une d'entre elles qui appartenait à une société du Delaware. L'une des conditions de la convention d'achat d'actions exigeait que l'acquéreur verse 4 millions de dollars aux actionnaires qui vendaient les actions, en contrepartie d'une entente de non-concurrence. La convention comportait aussi une disposition suivant laquelle les vendeurs ne pouvaient avoir aucun intérêt dans une organisation concurrente, notamment à titre d'employé, de dirigeant, d'administrateur, d'agent, de détenteur de titre, d'associé, de créancier, de consultant, de concédant de licence ou de preneur de licence. Le contribuable était l'un des «vendeurs» mentionnés dans cette disposition. L'entente exigeait également que le contribuable cède à l'acquéreur tous les «droits, titres et intérêts» afférents à une «innovation» (y compris le savoir-faire), qu'il protège les secrets commerciaux des sociétés en exploitation et qu'il ne recrute pas d'employés des sociétés en exploitation. La contrepartie payée pour l'entente de non-concurrence n'a pas été répartie entre l'engagement relatif à la non-concurrence et les autres engagements. Les deux parties ont débattu le présent appel en se fondant sur la prémisse selon laquelle presque toute la contrepartie versée se rapportait à l'engagement relatif à la non-concurrence.

Dans ses déclarations pour les années 1995, 1996 et 1997, le contribuable a déclaré les paiements de non-concurrence qu'il a reçus comme étant inclus dans le produit de la disposition des actions, augmentant ainsi son gain en capital imposable. Il s'est prévalu des réserves autorisées par la loi en vue d'échelonner ce gain sur les années au cours desquelles les paiements étaient reçus. Toutefois, en 1997, dans la décision *Fortino c. Canada*, il a été statué que les paiements de non-concurrence constituaient des rentrées de capital non imposables. En 2000, la Cour d'appel fédérale a rejeté l'appel interjeté par la Couronne contre cette décision. Le contribuable a par la suite demandé de nouvelles cotisations pour les années 1996 et 1997, qui réduiraient à zéro les gains en capital imposables qu'il avait déclarés. Les oppositions du contribuable et l'appel qu'il a interjeté devant la Cour canadienne de l'impôt ont été rejetés.

Dans le présent appel, la Couronne n'a avancé qu'un seul argument, à savoir que les paiements de non-concurrence sont le produit de la disposition d'un «droit de faire concurrence», droit qui satisfait à la définition du mot «biens» figurant au paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le contribuable a soutenu que le «droit de faire concurrence» n'est pas visé par la définition législative du mot «biens», mais que, si ce droit est visé par la définition législative, il ne l'a pas aliéné.

*Held*, the appeal should be allowed.

The scheme of the Act in relation to taxable capital gains had to be understood. If “property” within the statutory definition of that word is sold for an amount in excess of the cost of the property plus sale expenses, a taxable capital gain arises (assuming the sale to be, as was here the case, on capital account). So the question was as to whether the “right to compete” was a “right of any kind whatever” and thus “property” for *Income Tax Act* purposes.

The Crown’s submission was that the phrase “a right of any kind whatever” was sufficiently broad as to include rights not having the usual characteristics of property. Because of taxpayer’s experience and abilities, he could have profitably competed, to their detriment, with the operating companies after the shares were sold. That is why the non-competition covenant was so valuable to purchaser. In view of the inextricable link between the companies’ value and the payment for the covenant, the payment should be brought to account for income tax purposes. Taxpayer’s argument was that what the Crown characterized as a “right to compete” was nothing more than everyone’s freedom to carry on business—a personal liberty and not an exclusive right involving a claim against another.

The Supreme Court of Canada has held that in the interpretation of taxing statutes in which Parliament seeks to balance a myriad of principles, courts must be cautious before finding an unexpressed legislative intention as to do so risks upsetting the balance Parliament has attempted to strike. As for tax avoidance, as the Act contains many specific anti-avoidance provisions, courts should not be quick to embellish upon what the statute provides in response to concerns about tax avoidance. It is open to Parliament to be specific in dealing with any mischief it wishes to prevent.

The ordinary meaning of “property” at law is a bundle of rights—a collection of rights over things enforceable against others. It contemplates claims to tangible and intangible items. A general right to do something anyone can do is not the “property” of anyone. Whatever taxpayer gave up by signing the non-competition agreement, it was not “property”—at least within the ordinary meaning of that word.

*Arrêt*: l’appel est accueilli.

Il faut comprendre le régime de la Loi, pour ce qui est des gains en capital imposables. Si une personne vend un bien qui satisfait à la définition législative du mot «biens» pour un montant qui excède le coût du bien, plus toute dépense engagée aux fins de la vente, un gain en capital imposable est réalisé (à supposer que la vente soit imputable au capital, comme c’est le cas en l’espèce). Il faut donc se demander si le «droit de faire concurrence» est un «droit de quelque nature qu’il soit» et partant un «bien» pour l’application de la *Loi de l’impôt sur le revenu*.

La Couronne a prétendu que l’expression «les droits de quelque nature qu’ils soient» est suffisamment générale pour inclure des droits qui ne comportent pas les caractéristiques habituelles d’un bien. Compte tenu de son expérience et de sa compétence, le contribuable aurait pu réaliser des profits en faisant concurrence aux sociétés en exploitation une fois les actions vendues, et cela aurait été au détriment de ces sociétés. C’est la raison pour laquelle l’engagement de non-concurrence avait une telle valeur pour l’acquéreur. À cause du lien inextricable existant entre la valeur des sociétés et le paiement reçu pour l’engagement de non-concurrence, le paiement devrait être comptabilisé aux fins de l’impôt sur le revenu. Le contribuable a soutenu que ce que la Couronne qualifie de «droit de faire de la concurrence» est simplement la liberté de toute personne d’exploiter une entreprise—une liberté personnelle plutôt qu’un droit exclusif qui peut donner lieu à une demande contre une autre personne.

Selon la Cour suprême du Canada, dans l’interprétation des lois fiscales où le législateur tente d’établir un équilibre entre d’innombrables principes, les tribunaux doivent faire preuve de prudence lorsqu’il s’agit d’attribuer au législateur une intention non explicite, et ce, parce qu’ils risquent alors de rompre l’équilibre que le législateur a tenté d’établir. Pour ce qui est de l’anti-évitement, étant donné que la Loi comporte de nombreuses dispositions anti-évitement particulières, lorsque des inquiétudes sont exprimées concernant l’évitement de l’impôt, les tribunaux ne doivent pas s’empressement de renforcer ces dispositions de la Loi. Il est loisible au législateur d’être précis quant aux méfaits qu’il veut prévenir.

Suivant son sens ordinaire en droit, le mot «biens» constitue un ensemble de droits—une collection de droits sur des choses qu’il est possible d’exercer contre d’autres personnes. Il vise la revendication d’objets corporels et d’objets incorporels. Le droit général de faire une chose que n’importe qui peut faire n’est pas le «bien» de qui que ce soit. Quel que soit ce à quoi le contribuable avait renoncé en signant l’entente de non-concurrence, il ne s’agissait pas d’un «bien»—du moins au sens ordinaire de ce mot.

The word “property” was nowhere defined in the *Income War Tax Act*, which was replaced by the *Income Tax Act* in 1948. The former statute was open to criticism as insufficiently precise and leaving too much to ministerial discretion. Lawyers and accountants were of the view that its language was now incapable of coping with the vastly changed economic structure of the country. Many of its provisions were obsolete, some dating back to the English Act passed in 1806. The 1948 Act was intended to improve the clarity of legal drafting rather than to bring about substantive tax reform. “Property” was for the first time defined, most likely to provide greater certainty. The definition was found in paragraph 127(1)(af): “property means property of any kind whatsoever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes a right of any kind whatsoever, a share or a chose in action”. Did the phrase “a right of any kind whatever” extend to a non-exclusive, commonly held right to carry on business? The 1948 Act introduced the concept of taxing income by source—“property”, “business” and “office” being the three named income sources. “Property” would obviously include: interest-bearing debts; shares that yield dividends; real property that produces rent; resource and intellectual property rights that provide for royalties. The statutory definition of “property” was not expanded in the 1948 Act. While the definition has been thrice amended, the 1948 definition forms the core of that currently found in the Act. The amendments appear to have been made for the modernization of terminology and greater certainty, rather than to expand the statutory definition of “property” beyond its ordinary meaning. This can be contrasted with an expansion of the statutory meaning of “property” in 1982 to include the work in progress of a professional business. This suggests that Parliament did not consider an inchoate right—such as work in progress—to fall within the pre-1982 definition.

The case law does indeed support the proposition that “property” is capable of being broadly interpreted, especially in the fiscal context. Lord Langdale once stated that “property” is “indicative and descriptive of every possible interest” which a party can have. This Court’s reasons in *Canada v. Kieboom*, while recognizing that, in tax cases, “property” has a very broad meaning, does not go so far as to say that everything of value is “property”. And, while the phrase “a right of any kind whatever” also has a broad meaning, it does not possess an infinite meaning and cannot be accorded a meaning that would extend the grasp of the Act beyond that which Parliament has

La *Loi de l’impôt de Guerre sur le Revenu*, qui a été remplacée par la *Loi de l’impôt sur le revenu* en 1948, ne comportait aucune définition du mot «biens». La première Loi avait fait l’objet de critiques selon lesquelles elle n’était pas suffisamment précise et conférerait un pouvoir ministériel trop étendu. Les avocats et les comptables étaient d’avis que le libellé de cette Loi ne permettait plus à la législation de remplir son rôle dans la structure économique fort différente du pays. Un grand nombre de ses dispositions étaient désuètes et certaines d’entre elles figuraient dans la loi anglaise édictée en 1806. La Loi de 1948 visait à améliorer la clarté de la rédaction juridique plutôt qu’à effectuer une réforme fiscale en profondeur. Le mot «biens» y a été défini pour la première fois, très probablement en vue d’assurer plus de certitude. Cette définition figurait à l’alinéa 127(1)af; elle est ainsi libellée: «“biens” signifie des biens de toute nature, qu’ils soient réels ou personnels, corporels ou incorporels, et, sans restreindre la généralité de ce qui précède, comprend un droit de quelque nature que ce soit, une action ou un droit incorporel». L’expression «un droit de quelque nature que ce soit» vise-t-elle un droit non exclusif d’exploitation d’une entreprise possédée conjointement? La Loi de 1948 a introduit le concept de l’imposition du revenu en fonction de la source, les «biens», les «entreprises» et les «charges» constituant les trois sources de revenu mentionnées. Le mot «biens» visait de toute évidence les créances qui portaient intérêt, les actions qui accordaient des dividendes, les biens immobiliers qui généraient un revenu de location ainsi que les ressources et les droits de propriété intellectuelle qui produisaient des redevances. La Loi de 1948 n’a pas élargi le sens du mot «biens». Cette définition a été modifiée trois fois, mais la définition de 1948 est au cœur de la définition actuelle. Les modifications paraissent avoir été apportées pour moderniser la terminologie et assurer une plus grande certitude, plutôt que pour élargir le sens ordinaire du mot «biens». Cela peut être comparé avec l’élargissement du sens législatif du mot «bien» en 1982 pour qu’il vise les travaux en cours d’une entreprise qui constitue une profession libérale. Cela donne à entendre que le législateur ne considérait pas un droit virtuel—comme les travaux en cours—comme étant visé par la définition antérieure à 1982.

La jurisprudence appuie en fait la proposition suivant laquelle le mot «biens» peut être interprété largement, en particulier en matière fiscale. Lord Langdale a dit une fois que le mot «biens» «sert à désigner et à décrire tous les droits possibles» qu’une personne peut avoir. Dans les motifs de la Cour dans *Canada c. Kieboom*, on a reconnu que, dans le contexte fiscal, le mot «biens» a un sens fort large, mais on ne va pas jusqu’à dire que tout ce qui a une valeur est un «bien». En outre, bien qu’elle ait également un sens large, l’expression «un droit de quelque nature qu’il soit» n’a pas un sens illimité et on ne saurait lui attribuer un sens qui étendrait la portée de

conceived. It would, for example, be going too far to suggest that in receiving compensation for personal injury caused by negligence, the victim had disposed of capital property and was subject to income tax thereon. Taxpayer's counsel provided the Court with an exhaustive list of cases in which things were held to be "a right of any kind whatever" and there was not even one case in which "property" was held to include a right that did not constitute an exclusive and legally enforceable claim. Absent the non-competition agreement, while taxpayer could have gotten involved in a plastics manufacturing concern in competition with the operating companies, that gave him no claim against anyone else and no right to stop anyone from getting into that business. What he gave up was not "property" within the statutory definition.

Cases from Australia and the United Kingdom were referred to in which it was held that non-competition payments do not generate taxable gains while there is, on the other hand, American case law going the other way. But too much reliance ought not be placed on foreign cases since the statutory context is inevitably somewhat different.

This case presented a strong temptation to legislate in the guise of statutory interpretation as many will consider the result unsatisfactory in terms of fiscal policy. But Parliament is the only proper forum in which to debate matters of tax policy.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Estate Tax Act*, S.C. 1958, c. 29.

*Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, s. 139(1)(ag).

*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 14 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 10; c. 21, s. 8; 1995, c. 3, s. 5; c. 21, s. 3), 38, 39 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 22; 1995, c. 21, s. 49), 39.1 (as enacted by S.C. 1995, c. 3, s. 11), 40 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 23; Sch. VIII, s. 12; 1995, c. 3, s. 12; c. 21, s. 11), 41, 42, 43, 44 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 24; c. 21, s. 17), 45 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 25; c. 21, s. 18; 1996, c. 21, s. 10), 46, 47 (as am. by S.C. 1995, c. 21, s. 13), 48 (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 19), 49 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 27; 1995, c. 3, s. 13; c. 21, s. 14), 50 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 28; 1995, c. 21, s. 15), 51 (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 20; 1995, c. 21, s. 16), 52 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 29; c. 21, s. 21), 53 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 30; Sch. VIII, s. 15; c. 21, s. 22; 1995, c. 3, s. 14; c.

la Loi au-delà de ce que le législateur a envisagé. Ce serait, par exemple, aller trop loin que d'affirmer que, lorsqu'elle reçoit une indemnité pour une lésion corporelle, la personne blessée a disposé d'un bien en immobilisation et qu'il s'agit là d'un gain imposable. Les avocats du contribuable ont fourni à la Cour une liste exhaustive des décisions dans lesquelles il a été conclu qu'une chose est «un droit de quelque nature qu'il soit», mais, dans aucune de ces décisions, il n'a été statué que le mot «biens» comprend un droit qui ne comporte pas une demande exclusive légalement exécutoire. En l'absence de l'entente de non-concurrence, le contribuable pouvait exploiter une entreprise de fabrication d'articles en matière plastique faisant concurrence aux sociétés en exploitation, mais cela ne l'autorisait pas pour autant à réclamer quoi que ce soit à quelqu'un d'autre et cela ne lui donnait pas le droit d'empêcher quelqu'un d'autre de se lancer dans la même entreprise. Ce à quoi il a renoncé n'est pas un «bien» au sens de la définition législative.

On a mentionné des décisions de l'Australie et du Royaume-Uni dans lesquelles il a été statué que des paiements de non-concurrence ne génèrent pas de gains imposables, alors qu'il existe une jurisprudence contraire américaine. Mais, on ne devrait pas accorder trop d'importance aux décisions étrangères, parce que le contexte législatif est inévitablement quelque peu différent.

En l'espèce, on pourrait être fortement tenté de légiférer au lieu d'interpréter la loi, parce que nombreux seront ceux qui estimeront non satisfaisant le résultat de la présente affaire sur le plan de la politique fiscale. Mais, c'est au législateur de traiter des questions de politique fiscale.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, ch. 97, art. 2e)i) «corporation personnelle», 3f) (mod. par S.C. 1934, ch. 55, art. 1), 6c), e).

*Loi de l'impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*, S.C. 1917, ch. 28, art. 3, 4(4).

*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 14 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 10; ch. 21, art. 8; 1995, ch. 3, art. 5; ch. 21, art. 3), 38, 39 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 22; 1995, ch. 21, art. 49), 39.1 (édicte par L.C. 1995, ch. 3, art. 11), 40 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 23; ann. VIII, art. 12; 1995, ch. 3, art. 12; ch. 21, art. 11), 41, 42, 43, 44 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 24; ch. 21, art. 17), 45 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 25; ch. 21, art. 18; 1996, ch. 21, art. 10), 46, 47 (mod. par L.C. 1995, ch. 21, art. 13), 48 (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 19), 49 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 27; 1995, ch. 3, art. 13; ch. 21, art. 14), 50 (mod. par L.C. 1994, ch. 7,

21, c. 17), 54 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 31; Sch. VIII, s. 16; c. 21, s. 23; 1995, c. 3, s. 15; c. 21, s. 18), 55 (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 24; 1995, c. 3, s. 16), 248(1) "property".

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 10 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 3), 248(1) "property" (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 125; 1980-81-82-83, c. 140, s. 128).

*Income Tax Act (The)*, S.C. 1948, c. 52, ss. 3, 11(1)(a),(c), 127(1)(af).

*Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97, ss. 2(i)(i) "personal corporation", 3(f) (as am. by S.C. 1934, c. 55, s. 1), 6(c),(e).

*Income War Tax Act, 1917 (The)*, S.C. 1917, c. 28, ss. 3, 4(4).

ann. II, art. 28; 1995, ch. 21, art. 15), 51 (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 20; 1995, ch. 21, art. 16), 52 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 29; ch. 21, art. 21), 53 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 30; ann. VIII, art. 15; ch. 21, art. 22; 1995, ch. 3, art. 14; ch. 21, art. 17), 54 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 31; ann. VIII, art. 16; ch. 21, art. 23; 1995, ch. 3, art. 15; ch. 21, art. 18), 55 (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 24; 1995, ch. 3, art. 16), 248(1) «biens».

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1948, ch. 52, art. 3, 11(1)a, c), 127(1)af).

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 10 (mod. par L.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 3), 248(1) «biens» (mod. par L.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 125; 1980-81-82-83, ch. 140, art. 128).

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, art. 139(1)ag).

*Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, S.C. 1958, ch. 29.

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## FOLLOWED:

*Ludco Enterprises Ltd. v. Canada*, [2001] 2 S.C.R. 1082; (2001), 204 D.L.R. (4th) 590; [2002] 1 C.T.C. 95; 2001 DTC 5505; 275 N.R. 90.

## APPLIED:

*Fortino v. Canada*, [1997] 2 C.T.C. 2184; (1996), 97 DTC 55 (T.C.C.); appeal dismissed [2000] 1 C.T.C. 349; (1999), 269 N.R. 391 (F.C.A.).

## CONSIDERED:

*Canada v. Kieboom*, [1992] 3 F.C. 488; [1992] 2 C.T.C. 59; (1992), 92 DTC 6382; 46 E.T.R. 229 (C.A.).

## REFERRED TO:

*Miller Estate v. Minister of National Revenue*, [1973] C.T.C. 793; (1973), 73 DTC 5583 (F.C.T.D.); *Driol v. Minister of National Revenue*, [1989] 1 C.T.C. 2175; (1989), 89 DTC 122 (T.C.C.); *Furfaro-Siconolfi v. M.N.R.*, [1990] 2 F.C. 3; [1990] 1 C.T.C. 33; (1989), 89 DTC 5519; 38 E.T.R. 77; 32 F.T.R. 1; 25 R.F.L. (3d) 13 (T.D.); *R. v. Burgess*, [1982] 1 F.C. 849; (1981), 125 D.L.R. (3d) 477; [1981] C.T.C. 258; 81 DTC 5192 (T.D.); *Nissim v. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2119 (T.C.C.); *Donald v. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2025 (T.C.C.); *Kirby (Inspector of Taxes) v. Thorn EMI plc*, [1988] 2 All E.R. 947 (C.A.); *Hepples v. Federal Commissioner of Taxation*

## JURISPRUDENCE

## DÉCISION SUIVIE:

*Ludco Enterprises Ltée c. Canada*, [2001] 2 R.C.S. 1082; (2001), 204 D.L.R. (4th) 590; [2002] 1 C.T.C. 95; 2001 DTC 5505; 275 N.R. 90.

## DÉCISION APPLIQUÉE:

*Fortino c. Canada*, [1997] 2 C.T.C. 2184; (1996), 97 DTC 55 (C.C.I.); appel rejeté [2000] 1 C.T.C. 349; (1999), 269 N.R. 391 (C.A.F.).

## DÉCISION EXAMINÉE:

*Canada c. Kieboom*, [1992] 3 C.F. 488; [1992] 2 C.T.C. 59; (1992), 92 DTC 6382; 46 E.T.R. 229 (C.A.).

## DÉCISIONS CITÉES:

*Succession Miller c. Ministre du Revenu national*, [1973] C.T.C. 793; (1973), 73 DTC 5583 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Driol c. Ministre du Revenu national*, [1989] 1 C.T.C. 2175; (1989), 89 DTC 122 (C.C.I.); *Furfaro-Siconolfi c. M.R.N.*, [1990] 2 C.F. 3; [1990] 1 C.T.C. 33; (1989), 89 DTC 5519; 38 E.T.R. 77; 32 F.T.R. 1; 25 R.F.L. (3d) 13 (1<sup>re</sup> inst.); *R. c. Burgess*, [1982] 1 C.F. 849; (1981), 125 D.L.R. (3d) 477; [1981] C.T.C. 258; 81 DTC 5192 (1<sup>re</sup> inst.); *Nissim c. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2119 (C.C.I.); *Donald c. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2025 (C.C.I.); *Kirby (Inspector of Taxes) v. Thorn EMI plc*, [1988] 2 All E.R. 947 (C.A.); *Hepples v. Federal Commissioner of Taxation*

(1990), 90 A.T.C. 4497 (Fed. Ct.); *Hepples v. Federal Commissioner of Taxation* (1991), 91 A.T.C. 4808 (H.C.).

(1990), 90 A.T.C. 4497 (Fed. Ct.); *Hepples v. Federal Commissioner of Taxation* (1991), 91 A.T.C. 4808 (H.C.).

## AUTHORS CITED

Canada. Department of National Revenue. Taxation. *Interpretation Bulletin*, IT-330R, September 7, 1990.  
 Canada. Parliament. Senate. *Journals of the Senate of Canada*, Vol. LVII, No. 34, Ottawa: Queen's Printer, May 28, 1946.  
 Douglas, Monteath. "Income Tax Revision" (1948), 26 *Can. Bar Rev.* 1212.  
 Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.  
 "The Association's Brief to the Senate Committee on Taxation" (1946), 24 *Can. Bar Rev.* 283.  
 Ziff, Bruce H. *Principles of Property Law*, 3rd ed. Scarborough: Carswell, 2000.

## DOCTRINE

Canada. Ministère du Revenu national. Impôt. *Bulletin d'interprétation*, IT-330R, 7 septembre 1990.  
 Canada. Parlement. Sénat. *Journaux du Sénat du Canada*, vol. LVII, n° 34, Ottawa: Imprimeur de la Reine, 28 mai 1946.  
 Douglas, Monteath. «Income Tax Revision» (1948), 26 *R. du B. Can.* 1212.  
 Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.  
 «The Association's Brief to the Senate Committee on Taxation» (1946), 24; *R. du B. Can.* 283.  
 Ziff, Bruce H. *Principles of Property Law*, 3rd ed. Scarborough: Carswell, 2000.

APPEAL from a decision of the Tax Court of Canada ((2001), 19 B.L.R. (3d) 273; [2002] 1 C.T.C. 2543; 2002 DTC 1222), dismissing taxpayer's appeal against the Minister's refusal to grant reassessments reducing to nil taxable capital gains resulting from non-competition payments under a share purchase agreement. Appeal allowed.

APPEL d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt ((2001), 19 B.L.R. (3d) 273; [2002] 1 C.T.C. 2543; 2002 DTC 1222) qui rejette l'appel interjeté par le contribuable contre le refus du ministre d'établir de nouvelles cotisations qui réduiraient à zéro les gains en capital imposables résultant des paiements de non-concurrence effectués dans le cadre d'une convention d'achat d'actions. Appel accueilli.

## APPEARANCES:

*Werner H. G. Heinrich* and *David E. Graham* for appellant.  
*Peter M. Kremer, Q.C.* and *Rosemary Fincham* for respondent.

## ONT COMPARU:

*Werner H. G. Heinrich* et *David E. Graham* pour l'appellant.  
*Peter M. Kremer, c.r.*, et *Rosemary Fincham* pour l'intimée.

## SOLICITORS OF RECORD:

*Koffman Kalef*, Vancouver, for appellant.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

*Koffman Kalef*, Vancouver, pour l'appellant.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

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

[1] SHARLOW J.A.: The issue in this case is whether, for the purposes of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, a taxable capital gain arises when an individual receives a payment from the purchaser of the shares of a corporation as consideration for a promise

[1] LEJUGE SHARLOW, J.C.A.: Il s'agit ici de savoir si, pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, un gain en capital imposable est réalisé lorsqu'une personne reçoit un paiement de l'acquéreur des actions d'une société en



not to compete with that corporation for a specified period within a specified territory.

### Background

[2] The events that gave rise to this appeal occurred in 1995 when the shares of three corporations, Alberta Plastic Industries Ltd., B.C. Plastic Industries Ltd. and Canada Cap Snap Corporation, were sold. Alberta Plastic Industries Ltd. and B.C. Plastic Industries Ltd. manufacture plastic moulds. Canada Cap Snap Corporation manufactures caps for those moulds. I will refer to the three corporations as the “operating companies”.

[3] Before June 16, 1995, the appellant Mr. Manrell owned or controlled substantial interests in all three operating companies. He owned 70% of the shares of Alberta Plastic Industries Ltd. He owned all of the shares of Llernam Holdings Ltd., which owned all of the shares of Allwest Industries Incorporated, which in turn owned all of the shares of B.C. Plastic Industries Ltd. Llernam Holdings Ltd. also owned 80% of the shares of 322597 B.C. Ltd., which owned 50% of the shares of Canada Cap Snap Corporation.

[4] Minority interests in Alberta Plastic Industries Ltd. and 322597 B.C. Ltd. were owned by two other individuals, Bob Williamson and Bruce Gallop. A Delaware corporation called Portola Packaging Inc. owned 50% of the shares of Canada Cap Snap Corporation.

[5] In 1995, a corporation called 3154823 Canada Inc. agreed to purchase the shares and shareholder debt of the three operating companies (excluding the shares owned by Portola Packaging Inc.). The terms of the agreement are set out in a document entitled “Share Purchase Agreement” dated June 16, 1995. The total purchase price of the shares and shareholder debt was \$14,626,000 (subject to certain adjustments that are not now relevant), to be allocated among the selling shareholders as stipulated by the Share Purchase Agreement.

contrepartie de la promesse de ne pas faire concurrence à cette société pour une période déterminée dans un territoire déterminé.

### Historique

[2] Les événements qui ont donné lieu au présent appel se sont produits en 1995 lorsque les actions de trois sociétés, Alberta Plastic Industries Ltd., B.C. Plastic Industries Ltd. et Canada Cap Snap Corporation, ont été vendues. Alberta Plastic Industries Ltd. et B.C. Plastic Industries Ltd. fabriquent des moules en plastique. Canada Cap Snap Corporation fabrique des capuchons pour ces moules. J'appellerai les trois sociétés les «sociétés en exploitation».

[3] Avant le 16 juin 1995, l'appelant, M. Manrell, possédait ou contrôlait des parts importantes dans les trois sociétés en exploitation. Il possédait 70 p. 100 des actions d'Alberta Plastic Industries Ltd. Il possédait toutes les actions de Llernam Holdings Ltd., qui possédait toutes les actions d'Allwest Industries Incorporated, qui de son côté possédait toutes les actions de B.C. Plastic Industries Ltd. Llernam Holdings Ltd. possédait également 80 p. 100 des actions de 322597 B.C. Ltd., qui possédait 50 p. 100 des actions de Canada Cap Snap Corporation.

[4] Les participations minoritaires dans les sociétés Alberta Plastic Industries Ltd. et 322597 B.C. Ltd. étaient possédées par deux autres personnes, Bob Williamson et Bruce Gallop. Une société du Delaware appelée Portola Packaging Inc. possédait 50 p. 100 des actions de Canada Cap Snap Corporation.

[5] En 1995, une société appelée 3154823 Canada Inc. a convenu d'acheter les actions et la dette d'actionnaire des trois sociétés en exploitation (à l'exclusion des actions appartenant à Portola Packaging Inc.). Les conditions de l'entente sont énoncées dans un document intitulé [TRADUCTION] «Convention d'achat d'actions», en date du 16 juin 1995. Le prix d'achat total des actions et de la dette d'actionnaire s'élevait à 14 626 000 \$ (sous réserve de certains ajustements qui ne sont pas maintenant pertinents), montant qui devait être réparti entre les actionnaires qui vendaient les actions comme le stipulait la Convention d'achat d'actions.

[6] One of the terms of the Share Purchase Agreement required 3154823 Canada Inc. to make payments totalling approximately \$4 million to the selling shareholders as consideration for the delivery and performance of “non-compete agreements”, the terms of which were set out in a schedule to the Share Purchase Agreement. The payments were to be made in four annual instalments, the first being due on the date of the completion of the Share Purchase Agreement. Mr. Manrell’s share was \$979,575 of which \$244,393.75 was payable in each of 1995, 1996, 1997 and 1998.

[7] Among the terms of the non-compete agreement signed by Mr. Manrell was section 3.1, which reads as follows:

Sellers agree that they will not at any time during the Term directly or indirectly engage in the Territory, or have any interest in any Conflicting Organization or other entity (whether as a employee, officer, director, agent, security holder, partner, creditor, consultant, licensor, licensee, or otherwise) that engages in the Territory, or is preparing to engage in the Territory, any activity in which the activity is the same as, or similar to, or competitive with any business now carried on by any Acquired Company or Parent.

[8] Mr. Manrell was one of the “sellers” referred to in this provision. The phrase “acquired company” refers to the three operating companies, and the word “parent” refers to Portola Packaging, Inc. The words “term” and “territory” set out temporal and geographical limits for the operation of the non-competition covenant.

[9] The non-compete agreement signed by Mr. Manrell also required him to assign to 3154823 Canada Inc. all his “right, title and interest” in any “innovations” (defined to include such things as discoveries, data and know-how), to protect the trade secrets of the operating companies, and to promise not to solicit any employees of the operating companies or Portola Packaging, Inc. The record contains no evidence as to whether there were any substantial “innovations”, confidential

[6] L’une des conditions de la Convention d’achat d’actions exigeait que 3154823 Canada Inc. effectue des paiements s’élevant à environ 4 millions de dollars en tout en faveur des actionnaires qui vendaient les actions, en contrepartie de la remise et de l’exécution [TRADUCTION] d’«ententes de non-concurrence», dont les conditions étaient énoncées dans une annexe jointe à la Convention d’achat d’actions. Les paiements devaient être effectués en quatre tranches annuelles, dont la première était due à la date de la conclusion de la Convention d’achat d’actions. La part de M. Manrell s’élevait à 979 575 \$, dont 244 393,75 \$ étaient payables dans chacune des années 1995, 1996, 1997 et 1998.

[7] Parmi les conditions de l’entente de non-concurrence signée par M. Manrell, il y avait l’article 3.1, qui est ainsi libellé:

[TRADUCTION] Les vendeurs conviennent de s’abstenir, en tout temps pendant la durée du terme, de mener des activités directes ou indirectes sur le Territoire, ou d’avoir un intérêt dans une organisation ou autre entité concurrente (notamment à titre d’employé, de dirigeant, d’administrateur, d’agent, de détenteur de titre, d’associé, de créancier, de consultant, de concédant de licence ou de preneur de licence) qui mène ou se prépare à mener des activités sur le territoire, si lesdites activités sont identiques, similaires ou concurrentes aux activités menées présentement par une société acquise ou par la société mère de celle-ci.

[8] M. Manrell était l’un des «vendeurs» mentionnés dans cette disposition. L’expression [TRADUCTION] «société acquise» se rapporte aux trois sociétés en exploitation et l’expression [TRADUCTION] «société mère» se rapporte à Portola Packaging, Inc. Les mots [TRADUCTION] «durée» et [TRADUCTION] «Territoire» indiquent les limites temporelles et géographiques aux fins de l’application de l’engagement relatif à la non-concurrence.

[9] L’entente de non-concurrence signée par M. Manrell exigeait également que celui-ci cède à 3154823 Canada Inc. tous les [TRADUCTION] «droits, titres et intérêts» afférents à une [TRADUCTION] «innovation» (ce mot étant défini comme incluant des choses telles que les découvertes, les données et le savoir-faire), en vue de protéger les secrets commerciaux des sociétés en exploitation, et de promettre de ne pas recruter des employés des sociétés en exploitation ou de Portola

information or prized employees to protect. In any event, no attempt was made to allocate the consideration paid under the non-compete agreements between the non-competition covenant and the other commitments. Both parties argued this case on the premise that substantially all of the consideration paid by 3154823 Canada Inc. to Mr. Manrell under his non-compete agreement was consideration for the non-competition covenant. I accept that premise, there being nothing in the record to contradict it.

[10] Mr. Manrell filed his returns for 1995, 1996 and 1997 on the basis that, by virtue of section 42 of the *Income Tax Act*, the non-competition payments he received had to be included in the proceeds of disposition of the shares he sold to 3154823 Canada Inc., thus increasing his taxable capital gain. This was the approach suggested in paragraph 6 of *Interpretation Bulletin* IT-330R dated September 7, 1990, entitled “Dispositions of Capital Property Subject to Warranty, Covenant, or other Conditional or Contingent Obligations”.

[11] Because the non-competition payment was payable in instalments, Mr. Manrell also claimed the benefit of statutory reserves to spread the taxable capital gain over the years in which the payments were received. His returns were apparently accepted as filed.

[12] Subsequently, the Tax Court rendered its decision in *Fortino v. Canada*, [1997] 2 C.T.C. 2184, a case with facts that are similar to the facts of this case. The non-competition payments in *Fortino* were held to be non-taxable capital receipts. The Crown appealed that decision but its appeal was dismissed: *Fortino v. Canada*, [2000] 1 C.T.C. 349 (F.C.A.).

Packaging Inc. Le dossier ne renferme aucun élément de preuve au sujet de la question de savoir s’il y avait des «innovations» importantes, des renseignements confidentiels ou des employés estimés à protéger. Quoi qu’il en soit, aucune tentative n’a été faite pour répartir la contrepartie payée en vertu des ententes de non-concurrence entre l’engagement relatif à la non-concurrence et les autres engagements. Les deux parties ont débattu la présente affaire en se fondant sur la prémisse selon laquelle presque toute la contrepartie versée à M. Manrell par 3154823 Canada Inc. en vertu de l’entente de non-concurrence était une contrepartie se rapportant à l’engagement relatif à la non-concurrence. Je retiens cette prémisse, puisqu’il n’y a rien dans le dossier qui la contredise.

[10] M. Manrell a produit ses déclarations pour les années 1995, 1996 et 1997 en se fondant sur le fait qu’en vertu de l’article 42 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, les paiements de non-concurrence qu’il a reçus devaient être inclus dans le produit de la disposition des actions qu’il avait vendues à 3154823 Canada Inc., augmentant ainsi son gain en capital imposable. Telle était l’approche proposée au paragraphe 6 du *Bulletin d’interprétation* IT-330R en date du 7 septembre 1990, intitulé «Dispositions de biens en immobilisation visées par une garantie, un engagement ou d’autres obligations conditionnelles ou contingentes».

[11] Étant donné que le paiement de non-concurrence était payable en tranches, M. Manrell s’est également prévalu des réserves autorisées par la loi en vue d’échelonner le gain en capital imposable sur les années au cours desquelles les paiements étaient reçus. Ses déclarations ont apparemment été acceptées telles quelles.

[12] Par la suite, la Cour de l’impôt a rendu sa décision dans l’affaire *Fortino c. Canada*, [1997] 2 C.T.C. 2184, dont les faits étaient semblables à ceux de la présente espèce. Dans la décision *Fortino*, il a été statué que les paiements de non-concurrence constituaient des rentrées de capital non imposables. La Couronne a interjeté appel contre cette décision, mais l’appel a été rejeté: *Fortino c. Canada*, [2000] 1 C.T.C. 349 (C.A.F.).

[13] Mr. Manrell filed notices of objection for 1996 and 1997 to seek reassessments reducing to nil the taxable capital gains he had reported in relation to his non-competition payments. When his objections failed, Mr. Manrell appealed to the Tax Court, which dismissed his appeal: *Manrell v. Canada* (2001), 19 B.L.R. (3d) 273 (T.C.C.). Mr. Manrell now appeals to this Court.

[14] Only Mr. Manrell's assessments for 1996 and 1997 are before this Court. The record does not indicate the status of Mr. Manrell's assessment for 1995. However, it was not suggested in argument that there is anything in those assessments that affects the analysis of the issues raised for 1996 and 1997.

[15] The Crown defends the assessments in this case on the basis of a single argument, which is that the non-competition payments are proceeds of disposition of a "right to compete", a right which the Crown argues meets the definition of property in subsection 248(1) of the *Income Tax Act*. Mr. Manrell argues that the "right to compete" is not within the statutory definition of "property", and alternatively, if it is within the statutory definition, he has not disposed of it.

[16] It is common ground that the transactions that are the subject of this case are transactions on capital account, and that if the non-competition payments are not the proceeds of disposition of property, they are non-taxable capital receipts.

#### The Statute

[17] To assess the parties' arguments, it is necessary to understand the scheme of the *Income Tax Act* relating to taxable capital gains. In the *Income Tax Act* as in force during the years under appeal, the relevant provisions are sections 38 to 55 [ss. 39 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 22; 1995, c. 21, s. 49), 39.1 (as enacted by S.C. 1995, c. 3, s. 11), 40 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 23; Sch. VIII, s. 12; 1995, c. 3, s. 12; c. 21, s. 11), 41, 42, 43, 44 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 24; c. 21, s. 17), 45 (as am. by S.C. 1994, c.

[13] M. Manrell a déposé des avis d'opposition pour les années 1996 et 1997 en vue de demander de nouvelles cotisations réduisant à zéro les gains en capital imposables qu'il avait déclarés à l'égard des paiements de non-concurrence. Les oppositions ayant été rejetées, M. Manrell a interjeté appel devant la Cour de l'impôt, qui a rejeté l'appel; *Manrell c. Canada* (2001), 19 B.L.R. (3d) 273 (C.C.I.). M. Manrell interjette maintenant appel devant la Cour.

[14] La Cour est uniquement saisie des cotisations relatives aux années 1996 et 1997 de M. Manrell. Le dossier n'indique pas l'état de la cotisation relative à l'année 1995. Toutefois, il n'a pas été soutenu dans le cadre de l'argumentation qu'il n'y avait rien dans ces cotisations qui influe sur l'analyse des questions qui se posent pour les années 1996 et 1997.

[15] La Couronne défend les cotisations qui ont été établies en l'espèce en se fondant sur un seul argument, à savoir que les paiements de non-concurrence sont le produit de la disposition d'un [TRADUCTION] «droit de faire concurrence», droit qui, selon la Couronne, satisfait à la définition du mot «biens» figurant au paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. M. Manrell soutient que le [TRADUCTION] «droit de faire concurrence» n'est pas visé par la définition législative du mot «biens» et, subsidiairement, que si ce droit est visé par la définition législative, il ne l'a pas aliéné.

[16] Il est reconnu que les opérations qui sont ici en cause sont imputables au capital, et que si les paiements de non-concurrence ne sont pas le produit de la disposition de biens, il ne s'agit pas de rentrées de capital non imposables.

#### La loi

[17] Pour apprécier les arguments des parties, il faut comprendre le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, pour ce qui est des gains en capital imposables. Dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, telle qu'elle était en vigueur au cours des années visées par l'appel, les dispositions pertinentes sont les articles 38 à 55 [art. 39 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 22; 1995, ch. 21, art. 49), 39.1 (édicte par L.C. 1995, ch. 3, art. 11), 40 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 23; ann. VIII, art. 12; 1995, ch. 3, art. 12; ch. 21, art. 11), 41, 42, 43, 44 (mod. par

7, Sch. II, s. 25; c. 21, s. 18; 1996, c. 21, s. 10), 46, 47 (as am. by S.C. 1995, c. 21, s. 13), 48 (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 19), 49 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 27; 1995, c. 3, s. 13; c. 21, s. 14), 50 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 28; 1995, c. 21, s. 15), 51 (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 20; (1995), c. 21, s. 16), 52 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 29; c. 21, s. 21), 53 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 30; Sch. VIII, s. 15; c. 21, s. 22; 1995, c. 3, s. 14; c. 21, s. 17), 54 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 31; Sch. VIII, s. 16; c. 21, s. 23; 1995, c. 3, s. 15; c. 21, s. 18), 55 (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 24; 1995, c. 3, s. 16)] of the *Income Tax Act* (subdivision c of Division B of Part I of the *Income Tax Act*). The parties have cited paragraph 38(a), paragraph 39(1)(a), subparagraph 40(1)(a)(i), the definitions of “disposition” and “proceeds of disposition” in section 54, and the definition of “property” in subsection 248(1). The parts of those provisions that are relevant to this case read as follows during the relevant period:

PART I  
INCOME TAX

...

DIVISION B  
COMPUTATION OF INCOME

...

Subdivision c  
Taxable Capital Gains and  
Allowable Capital Losses

**38.** For the purposes of this Act,

(a) a taxpayer’s taxable capital gain for a taxation year from the disposition of any property is 3/4 of the taxpayer’s capital gain for the year from the disposition of that property;

...

**39.** (1) For the purposes of this Act,

(a) a taxpayer’s capital gain for a taxation year from the disposition of any property is the taxpayer’s gain for the year determined under this subdivision . . . from the disposition of any property. . . .

L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 24; ch. 21, art. 17), 45 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 25; ch. 21, art. 18; 1996, ch. 21, art. 10), 46, 47 (mod. par L.C. 1995, ch. 21, art. 13), 48 (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 19), 49 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 27; 1995, ch. 3, art. 13; ch. 21, art. 14), 50 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 28; 1995, ch. 21, art. 15), 51 (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 20; 1995, ch. 21, art. 16), 52 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 29; ch. 21, art. 21), 53 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 30; ann. VIII, art. 15; ch. 21, art. 22; 1995, ch. 3, art. 14; ch. 21, art. 17), 54 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 31; ann. VIII, art. 16; ch. 21, art. 23; 1995, ch. 3, art. 15; ch. 21, art. 18), 55 (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 24; 1995, ch. 3, art. 16)] (sous-section c de la section B de la partie I de la *Loi de l’impôt sur le revenu*). Les parties ont cité l’alinéa 38a), l’alinéa 39(1)a), le sous-alinéa 40(1)a)(i), les définitions des expressions «disposition de biens» et «produit de disposition» figurant à l’article 54, et la définition du mot «biens» figurant au paragraphe 248(1). Les parties de ces dispositions qui sont ici pertinentes étaient ainsi libellées au cours de la période pertinente:

PARTIE I  
IMPÔT SUR LE REVENU

[. . .]

SECTION B  
CALCUL DU REVENU

[. . .]

Sous-section c  
Gains en capital imposables et  
pertes en capital déductibles

**38.** Pour l’application de la présente loi:

a) le gain en capital imposable d’un contribuable, pour une année d’imposition, tiré de la disposition d’un bien est égal aux 3/4 du gain en capital que le contribuable a réalisé, pour l’année, à la disposition du bien;

[. . .]

**39.** (1) Pour l’application de la présente loi:

a) un gain en capital d’un contribuable, tiré, pour une année d’imposition, de la disposition d’un bien quelconque, est le gain, déterminé conformément à la présente sous-section [. . .] que ce contribuable a tiré, pour l’année, de la disposition d’un bien lui appartenant, [. . .]

...

40. (1) Except as otherwise expressly provided in this Part

(a) a taxpayer's gain for a taxation year from the disposition of any property is the amount, if any, by which

(i) if the property was disposed of in the year, the amount, if any, by which the taxpayer's proceeds of disposition exceed the total of the adjusted cost base to the taxpayer of the property immediately before the disposition and any outlays or expenses to the extent that they were made or incurred by the taxpayer for the purpose of making the disposition . . . .

...

54. In this subdivision,

...

"disposition" of any property, except as expressly otherwise provided, includes

(a) any transaction or event entitling a taxpayer to proceeds of disposition of property,

...

"proceeds of disposition" of property includes

(a) the sale price of property that has been sold,

...

#### PART XVII INTERPRETATION

248. (1) In this Act,

...

"property" means property of any kind whatever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes

(a) a right of any kind whatever, a share or a chose in action,

(b) unless a contrary intention is evident, money,

(c) a timber resource property, and

(d) the work in progress of a business that is a profession;

[...]

40. (1) Sauf indication contraire expresse de la présente partie:

a) le gain d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, de la disposition d'un bien est l'excédent éventuel:

(i) en cas de disposition du bien au cours de l'année, de l'excédent éventuel du produit de disposition sur le total du prix de base rajusté du bien, pour le contribuable, calculé immédiatement avant la disposition, et des dépenses dans la mesure où celles-ci ont été engagées ou effectuées par lui en vue de réaliser la disposition,

[...]

54. Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente sous-section.

[...]

«disposition de biens» Sont compris dans la disposition de biens, sauf dispositions contraires expresses:

a) toute opération ou tout événement donnant droit au contribuable au produit de disposition de biens;

[...]

«produit de disposition» Sont compris dans le produit de disposition d'un bien:

a) le prix de vente du bien qui a été vendu;

[...]

#### PARTIE XVII INTERPRÉTATION

248. (1) Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi:

[...]

«biens» Biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, y compris, sans préjudice de la portée générale de ce qui précède:

a) les droits de quelque nature qu'ils soient, les actions ou parts;

b) à moins d'une intention contraire évidente, l'argent;

c) les avoirs forestiers;

d) les travaux en cours d'une entreprise qui est une profession libérale.

### Analysis

[18] The statutory scheme for the taxation of capital gains, as it relates to this case, is simple. According to the provisions quoted above, if a person sells property that meets the statutory definition of “property” for an amount of money that exceeds the cost of the property plus any expenses incurred making the sale, a taxable capital gain arises (assuming, of course, the sale is on capital account, which is agreed to be the case here). This case asks a single question: is the “right to compete” a “right of any kind whatever”, and thus “property” as defined for the purposes of the *Income Tax Act*?

[19] I summarize as follows the argument of the Crown. The right to compete would not be considered “property” within the ordinary meaning of that word. However, the use of the word “includes” in the statutory definition of “property” indicates that it must be given a meaning that is broader than its ordinary meaning. In particular, the phrase “a right of any kind whatever” is sufficiently broad that it includes rights that do not necessarily have the usual characteristics of property. Mr. Manrell, given his personal experience and ability, could have realized substantial profits by competing with the three operating companies after their shares were sold, and if he had done so it would have been to the detriment of those companies and their purchaser. That is why Mr. Manrell’s covenant not to compete was of such value to the purchaser. Because of the inextricable link between the value of the three operating companies and the payment Mr. Manrell received for his non-competition covenant, the payment should be brought to account for income tax purposes as proceeds of disposition of property, the “right to compete”.

[20] For Mr. Manrell, it is argued that in the context of the *Income Tax Act*, the phrase “a right of any kind whatever” must be understood to mean a right in the nature of property. At the very least, it must be a right that entitles the holder to compel someone else to pay money or do something, or the right to exclude all competing claimants to the same right. What the Crown

### Analyse

[18] Le régime législatif applicable à l'imposition des gains en capital, tel qu'il s'applique en l'espèce, est simple. Selon les dispositions précitées, si une personne vend un bien qui satisfait à la définition législative du mot «biens» pour un montant qui excède le coût du bien, plus toute dépense engagée aux fins de la vente, un gain en capital imposable est réalisé (à supposer, bien sûr, que la vente soit imputable au capital, ce dont il est ici convenu). L'affaire soulève une seule question: le [TRADUCTION] «droit de faire concurrence» est-il un [TRADUCTION] «droit de quelque nature qu'il soit» et partant un «bien» au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

[19] Je résumerai comme suit l'argument de la Couronne. Le droit de faire concurrence ne serait pas considéré comme un «bien» au sens ordinaire de ce mot. Toutefois, l'emploi de l'expression «y compris» dans la définition législative du mot «biens» indique qu'il faut lui attribuer un sens plus large que son sens ordinaire. En particulier, l'expression «les droits de quelque nature qu'ils soient» est suffisamment générale pour inclure des droits qui ne comportent pas nécessairement les caractéristiques habituelles d'un bien. M. Manrell, compte tenu de son expérience personnelle et de sa compétence, aurait pu réaliser des profits élevés en faisant concurrence aux trois sociétés en exploitation une fois les actions vendues, et s'il l'avait fait, cela aurait été au détriment de ces sociétés et de leur acquéreur. C'est la raison pour laquelle l'engagement pris par M. Manrell de ne pas faire concurrence avait une telle valeur pour l'acquéreur. À cause du lien inextricable existant entre la valeur des trois sociétés en exploitation et le paiement que M. Manrell a reçu pour son engagement de non-concurrence, le paiement devrait être imputé, aux fins de l'impôt sur le revenu, à un produit de la disposition d'un bien, le [TRADUCTION] «droit de faire concurrence».

[20] Au nom de M. Manrell, il est soutenu que dans le contexte de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'expression «les droits de quelque nature qu'ils soient» doit être interprétée comme se rapportant à un droit de la nature d'un bien. Il doit à tout le moins s'agir d'un droit qui permet à son titulaire de contraindre quelqu'un d'autre à payer de l'argent ou à faire quelque chose, ou du droit

is trying to characterize as a “right to compete” is simply the freedom everyone shares to carry on a business or, in the specific context of this case, to carry on a plastic mould manufacturing business in the area and during the period specified by the non-compete agreement. That is a personal liberty, not a right that is exclusive or that entails any claim against anyone else, and thus is it not within the statutory definition of “property”.

[21] This is a problem of statutory interpretation, the solution to which must begin with the principle from E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at page 87:

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.

[22] Recently Justice Iacobucci, writing for the majority in *Ludco Enterprises Ltd. v. Canada*, [2001] 2 S.C.R. 1082, explained the place of this principle in the interpretation of taxing statutes (paragraphs 37 to 39; most citations omitted):

This passage from Driedger “best encapsulates” the preferred approach to statutory interpretation. . . . This is the case for the interpretation of any statute, and it is noteworthy that Driedger’s famous passage has been cited with approval by our Court on numerous occasions both in the non-tax and in the tax context. . . .

Furthermore, when interpreting the *Income Tax Act* courts must be mindful of their role as distinct from that of Parliament. In the absence of clear statutory language, judicial innovation is undesirable. . . . Rather, the promulgation of new rules of tax law must be left to Parliament. . . . As McLachlin J. (as she then was) recently explained in *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622, at para. 43:

The Act is a complex statute through which Parliament seeks to balance a myriad of principles. This Court has consistently held that courts must therefore be cautious

d’exclure toutes les autres personnes qui revendiquent le même droit. Ce que la Couronne essaie de qualifier de [TRADUCTION] «droit de faire de la concurrence» est simplement la liberté qui est partagée entre tous d’exploiter une entreprise ou, dans le contexte précis de la présente affaire, d’exploiter une entreprise de fabrication de moules en plastique dans la région et pendant la période désignées dans l’entente de non-concurrence. Il s’agit d’une liberté personnelle plutôt que d’un droit qui est exclusif ou qui peut donner lieu à une demande contre toute autre personne et, par conséquent, cela n’est pas visé par la définition législative du mot «biens».

[21] Il s’agit d’un problème d’interprétation législative, dont la solution doit tout d’abord reposer sur le principe tiré de E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2<sup>e</sup> éd. 1983), à la page 87:

[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.

[22] Récemment, M. le juge Iacobucci, parlant au nom de la majorité dans l’arrêt *Ludco Enterprises Ltée c. Canada*, [2001] 2 R.C.S. 1082, a expliqué la place de ce principe dans l’interprétation des lois fiscales (aux paragraphes 37 à 39; la plupart des renvois sont omis):

C’est cet extrait qui «résume le mieux» la méthode privilégiée aux fins d’interprétation d’une disposition législative [. . .]. Il en est ainsi pour l’interprétation de tout texte de loi et il convient de signaler que notre Cour a maintes fois cité et approuvé cet extrait célèbre, tant en matière fiscale que dans d’autres domaines [. . .]

Par ailleurs, les tribunaux appelés à interpréter la *Loi de l’impôt sur le revenu* doivent se rappeler qu’ils jouent un rôle distinct de celui du législateur. En l’absence d’un texte législatif clair, il n’est pas souhaitable que les tribunaux innover [. . .] La promulgation de nouvelles règles de droit fiscal doit plutôt être laissée au législateur [. . .] Comme l’a récemment expliqué le juge McLachlin (maintenant juge en chef) dans l’arrêt *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, par. 43:

La Loi est un texte législatif complexe au moyen duquel le législateur tente d’établir un équilibre entre d’innombrables principes. La jurisprudence de notre Cour est constante: les



before finding within the clear provisions of the Act an unexpressed legislative intention. . . . Finding unexpressed legislative intentions under the guise of purposive interpretation runs the risk of upsetting the balance Parliament has attempted to strike in the Act. [Citations omitted.]

Having said this, it is within the jurisdiction of courts to interpret the rules enacted by Parliament, including the elucidation of otherwise undefined concepts such as “income” or “profit”. . . .

In addition, given that the *Income Tax Act* has many specific anti-avoidance provisions and rules, it follows that courts should not be quick to embellish the provisions of the Act in response to concerns about tax avoidance when it is open to Parliament to be precise and specific with respect to any mischief to be prevented. . . . To do otherwise would be to fail to give appropriate weight to the well-established principle that, absent a provision to the contrary, taxpayers are entitled to arrange their affairs for the sole purpose of achieving a favourable position regarding taxation. . . .

[23] It seems to me that the most important contextual considerations in this case are the (a) the ordinary meaning of the word “property”, (b) the statutory context, and (c) the relevant jurisprudence, which form part of the basis upon which Parliament determines the scope of its frequent amendments to the *Income Tax Act*.

(a) Ordinary meaning of “property”

[24] Professor Ziff, in *Principles of Property Law*, 3rd ed. (Scarborough: Carswell, 2000), says this about property at page 2:

Property is sometimes referred to as a bundle of rights. This simple metaphor provides one helpful way to explore the core concept. It reveals that property is not a thing, but a right, or better, a collection of rights (over things) enforceable against others. Explained another way, the term property signifies a set of relationships among people that concern claims to tangible and intangible items. [Underlining added.]

[25] It is implicit in this notion of “property” that “property” must have or entail some exclusive right to

tribunaux doivent par conséquent faire preuve de prudence lorsqu’il s’agit d’attribuer au législateur, à l’égard d’une disposition claire de la Loi, une intention non explicite [. . .] En concluant à l’existence d’une intention non exprimée par le législateur sous couvert d’une interprétation fondée sur l’objet, l’on risque de rompre l’équilibre que le législateur a tenté d’établir dans la Loi. [Références omises.]

Cela étant dit, il ressortit à la compétence des tribunaux d’interpréter les règles adoptées par le législateur, notamment d’éclaircir des notions par ailleurs non définies comme celles de «revenu» ou de «bénéfice» [. . .]

En outre, étant donné que la *Loi de l’impôt sur le revenu* comporte de nombreuses dispositions et règles anti-évitement particulières, lorsque des inquiétudes sont exprimées concernant l’évitement de l’impôt, les tribunaux ne doivent pas s’empresser de renforcer ces dispositions de la Loi alors qu’il est loisible au législateur d’être précis quant aux méfaits à prévenir [. . .] S’ils le faisaient, ils n’accorderaient pas l’importance voulue au principe bien établi que, sauf disposition contraire, le contribuable a le droit d’organiser ses affaires dans le seul but de se trouver dans une situation favorable sur le plan fiscal [. . .].

[23] Il me semble que les considérations contextuelles les plus importantes en l’espèce sont a) le sens ordinaire du mot «biens»; b) le contexte législatif; et c) la jurisprudence pertinente, qui font partie du fondement à partir duquel le législateur détermine l’étendue des modifications qui sont souvent apportées à la *Loi de l’impôt sur le revenu*.

a) Sens ordinaire du mot «biens»

[24] Dans l’ouvrage intitulé *Principles of Property Law*, 3<sup>e</sup> éd. (Scarborough: Carswell, 2000), le professeur Ziff dit ce qui suit au sujet de la question des biens, à la page 2:

[TRADUCTION] Les biens sont parfois qualifiés d’ensemble de droits. Cette simple métaphore est une façon utile d’examiner le concept de base. Elle indique que les biens ne sont pas une chose, mais un droit, ou encore mieux, une collection de droits (sur des choses) qu’il est possible d’exercer contre d’autres personnes. Autrement dit, le mot «biens» signifie un ensemble de relations entre personnes qui se rapportent à la revendication d’objets corporels et d’objets incorporels. [Soulignement ajouté.]

[25] Cette notion de «biens» donne implicitement à entendre que le mot «biens» doit comporter ou entraîner

make a claim against someone else. A general right to do something that anyone can do, or a right that belongs to everyone, is not the “property” of anyone. In this case, the only thing that Mr. Manrell had before he signed the non-competition agreement that he did not have afterward was the right he shares with everyone to carry on a business. Whatever it was that Mr. Manrell gave up when he signed that agreement, it was not “property” within the ordinary meaning of that word.

(b) Statutory context

[26] To assess the validity of the Crown’s contention that the word “property” has a meaning for income tax purposes that is broader than its ordinary meaning, it may be useful to consider how the word “property” is actually used in the *Income Tax Act* and its predecessors.

[27] The earliest predecessor to the *Income Tax Act*, *The Income War Tax Act, 1917*, S.C. 1917, c. 28, uses the word “property” twice without defining it. It appears in the definition of “income” in section 3 (in the part which states that “income” includes the income from but not the value of property acquired by gift, bequest, devise or descent). It also appears in subsection 4(4), which deals with the consequences of a transfer of “any real or personal, movable or immovable property” to a spouse in order to evade tax. Both of these provisions appear to use the word “property” in its ordinary sense.

[28] Amendments to the *The Income War Tax Act, 1917* over the next few years resulted in additional uses of the word “property”, still without a statutory definition. In every instance the word “property” is apparently used in its ordinary sense. I will cite only five examples from the amended 1927 consolidation (*Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97 as amended). (1) In the complex definition of “personal corporation” in subparagraph 2(i)(i), there is a reference to “bonds, stocks or shares, debentures, mortgages, hypothecs, bills, notes or other similar property”. (2) The scheme for the taxation of personal corporations required a determination of the value of the property of the

quelque droit exclusif de présenter une demande contre quelqu’un d’autre. Le droit général de faire une chose que n’importe qui peut faire, ou un droit possédé par chacun, n’est pas le «bien» de qui que ce soit. En l’espèce, la seule chose que M. Manrell possédait avant de signer l’entente de non-concurrence et qu’il ne possédait pas par la suite était le droit qu’il partageait avec toute autre personne d’exploiter une entreprise. Quel que soit ce à quoi M. Manrell avait renoncé en signant cette entente, il ne s’agissait pas d’un «bien» au sens ordinaire de ce mot.

b) Contexte législatif

[26] Pour apprécier le bien-fondé de la prétention de la Couronne selon laquelle le mot «biens» a, aux fins de l’impôt sur le revenu, un sens qui est plus étendu que son sens ordinaire, il peut être utile de se demander comment le mot «biens» est en fait employé dans la *Loi de l’impôt sur le revenu* actuelle et dans les lois précédentes.

[27] Le texte le plus ancien qui a précédé la *Loi de l’impôt sur le revenu*, intitulé *Loi de l’impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*, S.C. 1917, ch. 28, emploie le mot «biens» à deux reprises sans le définir. Ce mot figure dans la définition du mot «revenu» à l’article 3 (dans la partie qui dit que le «revenu» comprend le revenu, mais non la valeur des biens acquis par don, legs, donation ou descendance). Le mot «biens» figure également au paragraphe 4(4), qui traite des conséquences d’un transfert de «biens réels ou personnels, meubles ou immeubles» en faveur d’un conjoint afin de se soustraire à l’impôt. Ces deux dispositions semblent employer le mot «biens» dans son sens ordinaire.

[28] Les modifications apportées à la *Loi de l’impôt de Guerre sur le Revenu, 1917* au cours des quelques années qui ont suivi ont entraîné d’autres emplois du mot «biens», toujours sans qu’une définition législative soit donnée. Dans chaque cas, le mot «biens» est apparemment employé dans son sens ordinaire. Je citerai uniquement cinq exemples tirés de la refonte modifiée de 1927 (*Loi de l’impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, ch. 97, dans sa forme modifiée). 1) Dans la définition complexe de l’expression «corporation personnelle» figurant au sous-alinéa 2e)i), il est fait mention d’«obligations, stocks ou actions, débentures, morts-gages, hypothèques, lettres de change, billets ou

corporation acquired from shareholders. (3) Paragraph 6(c) prohibited the deduction of “the annual value of property, real or personal, except rent actually paid for the use of such property, used in connection with the business to earn the income subject to taxation”. (4) Paragraph 6(e) prohibited the deduction of “carrying charges or expenses of unproductive property or assets not acquired for the purposes of a trade, business or calling”. (5) Paragraph 3(f), added by S.C. 1934, c. 55, s. 1 provides that income includes “rents, royalties, annuities or other like periodical receipts which depend upon the production or use of any real or personal property, notwithstanding that the same are payable on account of the use or sale of any such property.”

[29] In 1948, the *Income War Tax Act* was replaced with the *The Income Tax Act*, S.C. 1948, c. 52, which for the first time defined the word “property”. I have been able to find nothing that explains why “property” was defined in the 1948 *Income Tax Act*. However, it may be possible to draw some inferences by comparing it to the *Income War Tax Act* it replaced.

[30] The 1948 *Income Tax Act* is much more detailed and specific than the *Income War Tax Act*. That reflects criticism that the *Income War Tax Act* was not sufficiently precise and left too much to ministerial discretion. The following comments are found in the *Journals of the Senate of Canada*, 2nd Sess., 20th Parl., 10 George VI, Volume LXXXVII, Tuesday, May 28, 1946, Final Report of the Special Committee on Taxation, Appendix A, at pages 223-224:

Briefly, public dissatisfaction appears to concern itself with three broad general heads.

1. There is dissatisfaction with the appeal procedure as now found in the *Income War Tax Act* and with the lack of facilities afforded taxpayers to have cases decided rapidly and objectively. Co-existing with this feeling is the more technical and less widely held objection to the use of ministerial or administrative discretion and to the absolute authority of the

autres biens semblables». 2) Le régime d'imposition des corporations personnelles exigeait une détermination de la valeur des biens de la corporation acquise des actionnaires. 3) L'alinéa 6c) interdisait la déduction de «[l]a valeur annuelle des biens, meubles ou immeubles, sauf le loyer réellement payé pour l'usage de ces biens, utilisés relativement au commerce pour produire le revenu sujet à l'impôt». 4) L'alinéa 6e) interdisait la déduction des «dépenses ou frais incidents (*carrying charge*) de biens ou actifs improductifs non acquis pour les objets d'un commerce, d'un négoce ou d'une profession». 5) L'alinéa 3f), qui a été ajouté par S.C. 1934, ch. 55, art. 1 prévoit que le revenu comprend «les loyers, redevances, annuités ou autres recettes périodiques semblables qui dépendent de la production ou de l'emploi de biens réels ou personnels, nonobstant que les susdits soient payables par suite de l'usage ou de la vente de ces biens».

[29] En 1948, la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* a été remplacée par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1948, ch. 52, qui pour la première fois définissait le mot «biens». Je n'ai rien pu trouver qui explique pourquoi le mot «biens» est défini dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948. Toutefois, il est peut-être possible de faire certaines inférences en comparant cette loi à la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* qu'elle remplaçait.

[30] La *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948 est beaucoup plus détaillée et précise que la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. Cela découle des critiques qui avaient été formulées, à savoir que la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* n'était pas suffisamment précise et conférait un pouvoir ministériel trop étendu. Les commentaires suivants figurent dans les *Journaux du Sénat du Canada*, 2<sup>e</sup> sess., 20<sup>e</sup> Parl., 10 George VI, vol. LXXXVII, en date du mardi 28 mai 1946, Rapport final du Comité spécial sur l'imposition, appendice A, aux pages 223 et 224:

Le mécontentement général semble se confiner à trois grands motifs.

1. On est mécontent de la procédure suivie en cas d'appel, comme le prévoit la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, des obstacles que doivent surmonter les contribuables qui désirent le règlement prompt et catégorique de leur cas. En même temps, on a présenté des objections d'ordre technique, mais moins générales, aux pouvoirs discrétionnaires du ministre ou

administration in many matters of substance importance.

...

2. Secondly, a portion of the criticism which has been received deals with the phraseology of the statute itself. There appears to be a growing feeling among economists, lawyers and accountants throughout Canada that the language of the present dominion Income War Tax Act is no longer capable of permitting the legislation to fill its proper place in the vastly changed economic structure of the country in the face of concepts of profit and necessary expenditures which now exists when compared with those whose presence helped to shape the original statute in 1917.

3. The third head under which criticism falls is that pertaining to the administrative framework of the Taxation Division itself. . . .

[31] “The Association’s Brief to the Senate Committee on Taxation”, (1946), 24 *Can. Bar Rev.* 283, presented on April 9, 1946, gives further insight into the state of the fiscal laws before 1948. The Brief, referring to the work of committees of the Canadian Bar Association and the Dominion Association of Chartered Accounts, says this at page 286:

It soon became apparent to the two Committees—and I think their opinion is shared by a very substantial body of the taxpayers in Canada—that the statute is difficult to construe and quite confusing, and if left in its present form will retard reconversion and may materially affect the prosperity of Canada. It is not improbable that, owing to these features, revenue is now being lost.

...

The magazine published by the Dominion Association of Chartered Accountants, whose members have probably more knowledge of the actual working of the Act than any other body, stated in 1944, Vol. 45, page 195, as follows:

One of the postwar “musts” is a rewriting of the Income Tax Act itself. It stands to-day as a horrible example of piling amendment upon amendment, with the result that what is stated or implied by one section of the Act may be modified by another.

de son administration et de l’autorité administrative absolue dans plusieurs questions revêtant une importance réelle.

[. . .]

2. Deuxièmement, certaines critiques portent également sur la phraséologie de la loi elle-même. On semble de plus en plus d’opinion parmi les économistes, les avocats et les comptables du pays que le texte de la loi actuelle de l’impôt sur le revenu ne permet plus à la loi de se conformer aux exigences nées des modifications radicales apportées à la structure économique du pays par suite de la conception moderne des profits et des dépenses nécessaires et qui n’était pas la même quand fut rédigée la loi originale de 1917.

3. Le troisième sujet de critique porte sur l’organisation administrative de la division de l’impôt.

[31] Le document intitulé «The Association’s Brief to the Senate Committee on Taxation», (1946), 24 *Can. Bar Rev.* 283, présenté le 9 avril 1946, donne des précisions additionnelles au sujet de l’état des lois fiscales avant 1948. Le mémoire, en traitant des travaux des comités de l’Association du Barreau canadien et de la Dominion Association of Chartered Accountants, dit ce qui suit à la page 286:

[TRADUCTION] Il est vite devenu apparent aux deux comités—et je crois que leur avis est partagé par un nombre fort élevé de contribuables au Canada—que la loi est difficile à interpréter et qu’elle prête passablement à confusion et que, si on la laisse dans sa forme actuelle, cela retardera la reconversion et pourra influer sensiblement sur la prospérité du Canada. Il se peut fort bien qu’à cause de ces éléments, des revenus soient maintenant perdus.

[. . .]

Dans la revue publiée par la Dominion Association of Chartered Accountants, dont les membres connaissent probablement les rouages actuels de la Loi mieux que tout autre organisme, on disait ce qui suit en 1944, vol. 45, page 195:

L’une des tâches essentielles de l’après-guerre consiste à rédiger de nouveau la *Loi de l’impôt sur le revenu* elle-même. De nos jours, cette loi est un exemple horrible de modifications effectuées l’une après l’autre, de sorte que ce qui est expressément ou implicitement prévu dans une disposition de la Loi peut être modifié dans une autre disposition.

[32] The Brief continues with comments on specific problems. This appears under the heading “Clarification of the Act” at pages 293-294:

We are of the opinion that the principal difficulty in administering the Income Tax Act is due to the fact that most of the provisions are obsolete and many of them unintelligible. It was hard to understand the meaning of the Consolidated Act of 1927, which contained 29 pages, but since that date many amendments have been added to the Statute. These amendments cover 188 pages and have apparently been made with little reference to fundamental principles, being enacted to meet specific cases and then applied to something entirely different.

...

The taxpayer is not taxed on his true income, but is compelled to calculate his income by antiquated rules which nobody can understand, some of which appeared in the English Act which was passed in 1806. Many taxpayers feel that they are unjustly charged and others who, to all intents and purposes, are in the same position, escape.

[33] After some historical comments, the Brief continues at page 295:

It soon became clear that the more ambiguous the wording, the more likely the Revenue was to catch something. The drafting got worse and worse and, at the present time, it is often difficult to imagine what Parliament intended.

[34] In a 1948 address to the Canadian Bar Association, Monteath Douglas, then an officer of the Canadian Tax Foundation, commented on the 1948 *Income Tax Act* (“Income Tax Revision” (1948), 26 *Can. Bar Rev.* 1212). He said at page 1212:

The new Act is essentially a consolidation, rearrangement and clarification of the existing law. It is an important piece of legislation, but it is lacking in spectacular features of innovation. All the elements of the income tax as a fiscal instrument, as it has evolved in Canada over the past thirty years, continue to operate in much the same framework. The

[32] Les auteurs du mémoire poursuivent en faisant des commentaires sur des problèmes précis. Voici ce qu’ils disent sous le titre [TRADUCTION] «Éclaircissement de la Loi», aux pages 293 et 294:

[TRADUCTION] Nous sommes d’avis que le principal problème que pose l’administration de la *Loi de l’impôt sur le revenu* est attribuable au fait que la plupart des dispositions sont désuètes et qu’un grand nombre d’entre elles sont inintelligibles. Il était difficile de comprendre le sens de la Loi refondue de 1927, qui comprenait 29 pages, mais depuis lors de nombreuses modifications ont été ajoutées à la loi. Ces modifications comportent 188 pages et ont apparemment été effectuées sans qu’il soit vraiment tenu compte des principes fondamentaux, les modifications ayant été édictées en vue de répondre à des cas précis et ayant ensuite été appliquées à des cas tout à fait différents.

[. . .]

Le contribuable n’est pas assujéti à un impôt sur son revenu réel, mais il est obligé de calculer son revenu au moyen de règles désuètes incompréhensibles, dont certaines figuraient dans la loi anglaise qui a été édictée en 1806. De nombreux contribuables estiment être injustement assujéti à l’impôt et d’autres contribuables qui, à toutes fins utiles, sont dans la même situation, se soustraient à l’impôt.

[33] Après avoir fait certains commentaires portant sur l’historique de la question, les auteurs du mémoire ajoutent ce qui suit à la page 295:

[TRADUCTION] Il est vite devenu clair que plus le libellé est ambigu, plus le ministère cherchait à remédier à la situation. La rédaction est devenue de plus en plus mauvaise et, à l’heure actuelle, il est souvent difficile de déceler l’intention du législateur.

[34] Dans un discours prononcé en 1948 devant les membres de l’Association du Barreau canadien, Monteath Douglas, qui était alors directeur de l’Association canadienne d’études fiscales, a commenté la *Loi de l’impôt sur le revenu* de 1948 («Income Tax Revision» (1948), 26 *Can. Bar Rev.* 1212). Voici ce qu’il a dit à la page 1212:

[TRADUCTION] La nouvelle loi est essentiellement une refonde et vise à réorganiser et à éclaircir le droit existant. Il s’agit d’un texte législatif important qui ne comporte toutefois aucun aspect innovateur remarquable. Tous les éléments de l’impôt sur le revenu en tant qu’instrument fiscal, tel qu’il a évolué au Canada au cours des trente dernières années, continuent à

changes, which are many, are primarily matters of draughtsmanship and legal construction.

[35] These comments suggest that the 1948 *Income Tax Act* was not intended to effect substantive tax reform. Rather, its objective was to enhance the predictability of the existing fiscal regime by improving the clarity of the legal drafting. That in turn suggests that a definition of “property” was included in the 1948 *Income Tax Act* to provide greater certainty.

[36] The original definition of property appears in paragraph 127(1)(af) of the 1948 *Income Tax Act*, and reads as follows:

127. (1) . . .

(af) “property” means property of any kind whatsoever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes a right of any kind whatsoever, a share or a chose in action.

[37] It is immediately apparent that this 1948 definition contains the core of the current definition, including the portion that contains the phrase “a right of any kind whatever”. I derive the following propositions from an ordinary and grammatical reading of the 1948 definition:

(a) The opening words “property of any kind whatsoever” bring within the statutory definition everything that is within the broadest ordinary meaning of the word “property”.

(b) There are then two lists of things that are stated to be specifically included within the statutory definition.

(c) The first list consists of four items: real property, personal property, corporeal property, incorporeal property. This list does not expand the statutory meaning of “property” beyond its broadest ordinary meaning, which suggests that the first list is provided only for greater certainty.

(d) The second list begins with the words “without restricting the generality of the foregoing”, which is

exister dans à peu près le même contexte. Les modifications qui ont été effectuées, lesquelles sont fort nombreuses, ont principalement trait à la rédaction et à l’interprétation légale.

[35] Ces commentaires donnent à entendre que la *Loi de l’impôt sur le revenu* de 1948 n’était pas destinée à effectuer une réforme fiscale en profondeur. Son objectif était plutôt d’accroître la prévisibilité du régime fiscal existant en améliorant la clarté de la rédaction juridique. Cela donne en outre à entendre qu’une définition du mot «biens» a été incluse dans la *Loi de l’impôt sur le revenu* de 1948 en vue d’assurer plus de certitude.

[36] La définition initiale du mot «biens» figure à l’alinéa 127(1)af) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* de 1948; elle est ainsi libellée:

127. (1) [. . .]

(af) «biens» signifie des biens de toute nature, qu’ils soient réels ou personnels, corporels ou incorporels, et, sans restreindre la généralité de ce qui précède, comprend un droit de quelque nature que ce soit, une action ou un droit incorporel.

[37] De toute évidence, cette définition de 1948 est au cœur de la définition actuelle, y compris la partie dans laquelle il est question d’«un droit de quelque nature que ce soit». Je tire les propositions suivantes d’une interprétation ordinaire grammaticale de la définition de 1948:

a) Le début de la disposition («des biens de toute nature») a pour effet d’assujettir à la définition législative tout ce qui fait partie du sens ordinaire le plus étendu possible du mot «biens»;

b) Il y a ensuite deux listes de choses qui sont expressément incluses dans la définition législative;

c) La première liste est composée de quatre éléments: les biens réels, les biens personnels, les biens corporels, les biens incorporels. Cette liste n’a pas pour effet d’élargir le sens législatif du mot «biens» au-delà de son sens ordinaire le plus étendu, ce qui donne à entendre que la première liste est établie dans le seul but d’assurer plus de certitude;

d) La deuxième liste commence par les mots «sans restreindre la généralité de ce qui précède», qui sont

intended to preclude any argument that something that is outside the second list must for that reason be considered to be outside the remainder of the definition.

(e) The second list then names three items: “a right of any kind whatever”, “a share”, and “a chose in action”.

[38] Shares and choses in action are incorporeal property, which are within the ordinary meaning of “property”. The question thus becomes whether, considering the entire context of the 1948 *Income Tax Act*, the phrase “a right of any kind whatever” was intended to refer to a non-exclusive, commonly held right to carry on a business, the kind of right in issue in this case.

[39] Section 3 of the 1948 *Income Tax Act* introduced the concept of taxing income by source, “property” being one of the three named sources of income (the others are “businesses” and “offices and employments”). The inference is that the word “property” in section 3 was intended to include, at least, anything capable of being owned and bearing income. The obvious examples are debts and other financial instruments that bear interest, shares that bear dividends, real property and personal property that bear rent, and resource and intellectual property rights that bear royalties. All of these sources of income are “property” within its ordinary meaning.

[40] The word “property” was used in many places in the 1948 *Income Tax Act* apart from section 3. I will refer to two frequently cited provisions as examples. One is paragraph 11(1)(a) of the 1948 *Income Tax Act*, which introduces the scheme of capital cost allowance, an annual deduction of part of the cost of property to the extent permitted by regulation (to replace what was a depreciation allowance subject to Ministerial discretion). Capital cost allowance could be claimed in respect of tangible personal property, and also licences and concessions of limited duration. The second example is paragraph 11(1)(c) of the 1948 *Income Tax Act*, which permits the deduction of interest on borrowed money

destinés à empêcher toute prétention voulant qu’une chose qui ne figure pas dans la deuxième liste doive pour cette raison être considérée comme étant exclue du reste de la définition;

e) La deuxième liste énumère ensuite trois éléments: «un droit de quelque nature que ce soit», «une action» et «un droit incorporel».

[38] Les actions et les droits incorporels sont des biens incorporels qui sont visés par le sens ordinaire du mot «biens». Il s’agit donc de savoir si, compte tenu du contexte de la *Loi de l’impôt sur le revenu* de 1948 dans son ensemble, l’expression «un droit de quelque nature que ce soit» était destinée à se rapporter à un droit non exclusif d’exploitation d’une entreprise possédée conjointement, soit le genre de droit qui est ici en cause.

[39] L’article 3 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* de 1948 a introduit le concept de l’imposition du revenu en fonction de la source, les «biens» constituant l’une des trois sources de revenu mentionnées (les autres sources étant les «entreprises» et les «charges et emplois»). Il est donc possible d’inférer que le mot «biens» figurant à l’article 3 était destiné à inclure, du moins, tout ce qui peut être possédé et produire un revenu. Les exemples évidents sont les créances et les autres instruments financiers qui portent intérêt, les actions qui accordent des dividendes, les biens immobiliers et les biens personnels qui génèrent un revenu de location ainsi que les ressources et les droits de propriété intellectuelle qui produisent des redevances. Toutes ces sources de revenu sont des «biens» au sens ordinaire du terme.

[40] Indépendamment de l’article 3, le mot «biens» a été employé dans maintes dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu* de 1948. Je mentionnerai comme exemples deux dispositions qui sont fréquemment citées. L’une est l’alinéa 11(1)a) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* de 1948, qui introduit le régime de la déduction pour amortissement, une déduction annuelle d’une partie du coût d’un bien dans la mesure autorisée par règlement (déduction destinée à remplacer ce qui était une provision pour amortissement assujettie au pouvoir discrétionnaire ministériel). La déduction pour amortissement pouvait être demandée à l’égard d’un bien personnel corporel ainsi que pour les licences et les

used for the purpose of earning income from a business or property. No expansion of meaning was required to give effect to the new regime for capital cost allowance or deductible interest expenses.

[41] I conclude that, at least as far as the 1948 *Income Tax Act* is concerned, the phrase “a right of any kind whatever” is not included in the statutory definition of “property” to expand its ordinary meaning to include a non-exclusive, commonly held right to carry on a business. The next question is whether there is any reason to change that conclusion as a result of any statutory amendments after 1948.

[42] As indicated above, the original definition forms the core of the current definition. Except for the modernization of terminology (for example, “whatsoever” became “whatever”), the original 1948 definition of “property” became paragraph 139(1)(ag) of the *Income Tax Act* in the consolidation of federal statutes in 1952 (*Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148). The definition has since been amended three times. I repeat the current definition for ease of reference:

**248. (1) . . .**

“property” means property of any kind whatever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes

- (a) a right of any kind whatever, a share or a chose in action,
- (b) unless a contrary intention is evident, money,
- (c) a timber resource property, and
- (d) the work in progress of a business that is a profession;

[43] The first amendment was made in the 1972 tax reform legislation, [*Income Tax Act*] S.C. 1970-71-72, c.

concessions d’une durée limitée. Le deuxième exemple se trouve à l’alinéa 11(1)c) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* de 1948, qui autorise la déduction des intérêts sur l’argent emprunté qui sert à la réalisation d’un revenu tiré d’une entreprise ou d’un bien. Aucun élargissement du sens n’était nécessaire pour donner effet au nouveau régime aux fins de la déduction pour amortissement ou des frais d’intérêt déductibles.

[41] Je conclus que, du moins dans la mesure où la *Loi de l’impôt sur le revenu* de 1948 est en cause, l’expression «un droit de quelque nature que ce soit» n’est pas incluse dans la définition législative du mot «biens» en vue d’élargir le sens originnaire de ce mot et d’inclure un droit non exclusif d’exploitation d’une entreprise possédée conjointement. La question suivante est de savoir s’il y a lieu de modifier cette conclusion par suite de modifications législatives effectuées après 1948.

[42] Comme il en a ci-dessus été fait mention, la définition initiale est au cœur de la définition actuelle. Sauf pour le fait que des termes contemporains ont été employés (par exemple, «*whatsoever*» est devenu «*whatever*» dans la version anglaise), la définition initiale du mot «biens», en 1948, est devenue l’alinéa 139(1)ag) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* dans la refonte des lois fédérales, en 1952 (*Loi de l’impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148). La définition a depuis lors été modifiée à trois reprises. Pour plus de commodité, je reprends la définition actuelle:

**248. (1) [ . . . ]**

«biens» Biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, y compris, sans préjudice de la portée générale de ce qui précède:

- a) les droits de quelque nature qu’ils soient, les actions ou parts;
- b) à moins d’une intention contraire évidente, l’argent;
- c) les avoirs forestiers;
- d) les travaux en cours d’une entreprise qui est une profession libérale.

[43] La première modification a été effectuée lors de la réforme fiscale de 1972, [*Loi de l’impôt sur le revenu*]



63. This was major tax reform legislation. The most substantial change was to include a regime for taxing capital gains realized on the disposition of property. One of the consequential changes was that the words in the original definition of “property” after “includes” became paragraph (a), and what is now paragraph (b) was added (“unless a contrary intention is evident, money”; “à moins d’une intention contraire évidente, l’argent”). I have not been able to discover why paragraph (b) was added to the definition of “property”. It seems likely that the change was thought necessary because of the new regime for taxing capital gains, but I can conceive of no reason for concluding that the ordinary meaning of “property” does not include money. I have been able to find no authority on point. I conclude that paragraph (b) probably was added only for greater certainty and not to expand the statutory definition of “property” beyond its ordinary meaning.

[44] Paragraph (c) of the definition of “property” (the reference to timber resource property, “*les avoirs forestiers*”) was added by S.C. 1974-75-76, c. 26, section 125, applicable to the 1974 and subsequent taxation years. This amendment was consequential on the enactment of a specific regime for a special category of timber cutting rights, designed by the defined term “timber resource property”. The rights included within the definition of “timber resource property” would have been within the pre-1974 definition of “property”. I conclude that paragraph (c) was added to the definition of “property” only for greater certainty, and not to expand its statutory meaning.

[45] Paragraph (d) of the definition of “property” (the reference to “the work in progress of a business that is a profession”, or “*les travaux en cours d’une entreprise qui est une profession libérale*”) was added by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 128, applicable to the 1982 and subsequent taxation years. This was consequential on amendments to section 10 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 3] of the *Income Tax Act* which, among other things, required the work in progress of a professional business to be valued at the end of every taxation year and otherwise treated as though it were

S.C. 1970-71-72, ch. 63. Il s’agissait d’une réforme fiscale majeure. La modification la plus importante devait inclure un régime d’imposition des gains en capital réalisés au moment de la disposition d’un bien. L’une des modifications qui en a résulté a été que les mots figurant dans la définition initiale du mot «biens» après le mot «comprend» sont devenus l’alinéa a), et que ce qui est maintenant l’alinéa b) a été ajouté («à moins d’une intention contraire évidente, l’argent»; «*unless a contrary intention is evident, money*»). Je n’ai pas pu découvrir pourquoi l’alinéa b) a été ajouté à la définition du mot «biens». Selon toute probabilité, la modification était jugée nécessaire à cause du nouveau régime d’imposition des gains en capital, mais je ne puis rien trouver qui permette de conclure que le sens ordinaire du mot «biens» n’inclut pas de l’argent. Je n’ai pu trouver aucun arrêt faisant autorité sur ce point. Je conclus que l’alinéa b) a probablement été ajouté pour plus de certitude seulement plutôt que pour élargir le sens ordinaire de la définition législative du mot «biens».

[44] L’alinéa c) de la définition du mot «biens» («les avoirs forestiers») a été ajouté par S.C. 1974-75-76, ch. 26, article 125; cette disposition s’appliquait à l’année 1974 et aux années d’imposition subséquentes. La modification résultait de l’adoption d’un régime précis pour une catégorie spéciale de droits de coupe de bois, désignée par l’expression «avoirs forestiers», qui a été définie. Les droits compris dans la définition des «avoirs forestiers» auraient été visés par la définition du mot «biens» telle qu’elle existait avant l’année 1974. Je conclus que l’alinéa c) a été ajouté à la définition du mot «biens» pour plus de certitude seulement plutôt que pour en élargir le sens législatif.

[45] L’alinéa d) de la définition du mot «biens» («les travaux en cours d’une entreprise qui est une profession libérale») a été ajouté par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 128, applicable à l’année 1982 et aux années d’imposition subséquentes, et ce, par suite des modifications apportées à l’article 10 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 3] de la *Loi de l’impôt sur le revenu* qui, entre autres choses, exigeait que les travaux en cours d’une entreprise qui constituait une profession libérale soient évalués à la fin de chaque année d’imposition et qu’ils soient par ailleurs traités

inventory. Other amendments to the *Income Tax Act* were made at the same time to permit professional businesses to elect in certain circumstances to exclude the value of work in progress in income, as the principles of accrual accounting would otherwise require.

[46] The work in progress of a professional business is simply work for which the professional hopes to be paid at a future time. It is generally reflected in the accounts of a professional business as a sum of money representing, for example, the number of hours worked multiplied by an hourly rate. Work in progress is an asset with value, in the sense that it can be the subject of contractual terms governing the adjustment of the shares of a professional partnership in certain events, or it can be the subject of compensation if a professional business is sold. But the work in progress of a professional, by itself, generally does not entitle the professional to do or claim anything. In my view, it is not by its nature something that comes within the ordinary meaning of “property”, and it may not even be “a right of any kind”. If that is so, then paragraph (d) must have been added to the definition of “property” to expand the statutory meaning of “property” beyond its ordinary meaning. The purpose, apparently, was to give a statutory foundation to the amendments to section 10 that required the work in progress of a professional business as though it were inventory. This suggests that despite the apparent breadth of the definition of “property”, and in particular the inclusion in that definition of “a right of any kind whatever”, Parliament did not consider an inchoate right such as the work in progress of a professional to be within the definition as it read prior to 1982.

comme faisant partie de l’inventaire. D’autres modifications ont été apportées à la *Loi de l’impôt sur le revenu* en même temps en vue de permettre aux entreprises qui constituaient une profession libérale de choisir dans certains cas d’exclure du revenu la valeur des travaux en cours, ces travaux devant normalement être inclus dans le revenu selon les principes de la comptabilité d’exercice.

[46] Les travaux en cours d’une entreprise qui constitue une profession libérale sont simplement les travaux pour lesquels la personne qui exerce cette profession espère être rémunérée dans l’avenir. Ces travaux sont en général inscrits dans les comptes d’une entreprise qui constitue une profession libérale en tant que somme d’argent représentant, par exemple, le nombre d’heures effectuées, multipliées par un taux horaire. Les travaux en cours constituent un élément d’actif ayant une valeur, en ce sens qu’ils peuvent être assujettis à des dispositions contractuelles régissant l’ajustement des parts d’une société de personnes exerçant une profession libérale si certains événements se produisent, ou qu’ils peuvent donner lieu à une indemnisation si l’entreprise qui constitue la profession libérale est vendue. Cependant, les travaux en cours d’une personne qui exerce une profession libérale en tant que tels ne permettent généralement pas à cette dernière de faire quelque chose ou de réclamer quelque chose. À mon avis, ces travaux ne sont pas, par leur nature, une chose qui est visée par le sens ordinaire du mot «biens», et il se peut qu’il ne s’agisse même pas d’«un droit de quelque nature qu’il soit». Si c’est le cas, l’alinéa d) doit avoir été ajouté à la définition du mot «biens» en vue d’élargir le sens législatif du mot «biens» au-delà de son sens ordinaire. Le but était apparemment de donner un fondement législatif aux modifications apportées à l’article 10, qui exigeait que les travaux en cours d’une entreprise constituant une profession libérale soient traités comme des stocks. Cela donne à entendre que, malgré la portée apparente de la définition du mot «biens» et en particulier l’inclusion dans cette définition d’«un droit de quelque nature qu’il soit», le législateur ne considérait pas un droit virtuel comme les travaux en cours d’une personne exerçant une profession libérale comme étant visé par la définition telle qu’elle était libellée avant l’année 1982.

[47] I can find nothing in the statutory context to support the proposition that the phrase “a right of any kind whatever” in the statutory definition of “property” is intended to require a non-exclusive, commonly held right to carry on a business to be treated as “property” for income tax purposes.

(c) The jurisprudence

[48] I turn now to the jurisprudence that has considered the statutory definition of “property” and the meaning of the phrase “a right of any kind whatever”. There is ample authority for the proposition that the word “property” is capable of many meanings, and that in the fiscal context its meaning must be understood to be broad and inclusive. For example Justice Linden, writing for this Court in *Canada v. Kieboom*, [1992] 3 F.C. 488 (C.A.), said this [at pages 499-500]:

As for the word property, it too has been widely interpreted. The *Income Tax Act*, subsection 248(1) defines property as “property of any kind whatever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing includes (a) a right of any kind whatever, a share or a chose in action.” Lord Langdale once stated that the word property is the “most comprehensive of all the terms which can be used, inasmuch as it is indicative and descriptive of every possible interest which the party can have.” (See *Jones v. Skinner* (1836), 5 L.J. (N.S.) Ch. 87 (Rolls Ct.), at page 90; see also *Re Lunness* (1919), 46 O.L.R. 320 (App. Div.), at page 322; *Fasken, supra* [*Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] Ex.C.R. 580], at page 591; and *Vaillancourt v. Deputy M.N.R.*, [1991] 3 F.C. 663 (C.A.).)

[49] Based in part on this understanding of the word “property”, Justice Linden concluded that a person who owns common shares of a corporation is considered to have transferred property to his wife when he enters into an arrangement whereby she subscribes for newly issued common shares of the corporation at a nominal price, reducing his interest from 90% to 20%, while increasing her interest correspondingly. This case is authority for the proposition that a share interest in a corporation is property, and the transaction in issue was a transfer of property because it resulted in a movement of part or all of that bundle of rights from one shareholder to another. While this case recognizes and restates the proposition

[47] Je ne puis rien trouver dans le contexte législatif à l’appui de la proposition selon laquelle l’expression «un droit de quelque nature qu’il soit» figurant dans la définition législative du mot «biens» est destinée à exiger qu’un droit non exclusif d’exploitation d’une entreprise qui est possédé conjointement soit considéré comme un «bien» à des fins fiscales.

c) La jurisprudence

[48] J’examinerai maintenant la jurisprudence dans laquelle ont été examinés la définition législative du mot «biens» et le sens de l’expression «un droit de quelque nature qu’il soit». Il existe maintes décisions à l’appui de la thèse voulant que le mot «biens» puisse avoir de nombreux sens et que, dans le contexte fiscal, son sens puisse être considéré comme large et inclusif. Ainsi, dans l’arrêt *Canada c. Kieboom*, [1992] 3 C.F. 488 (C.A.), M. le juge Linden a fait les remarques suivantes au nom de la Cour [aux pages 499 et 500]:

Quant au mot «bien», il a aussi reçu une interprétation large. Le paragraphe 248(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* en donne la définition suivante: «biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels et comprend, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, a) un droit de quelque nature qu’il soit, une action ou part» lord Langdale a déjà déclaré que le mot «bien» est [TRADUCTION] «le terme le plus général que l’on puisse employer, étant donné qu’il sert à désigner et à décrire tous les droits possibles qu’une personne peut avoir». (Voir *Jones v. Skinner* (1836), 5 L.J. (N.S.) Ch. 87 (Rolls Ct.), à la page 90; voir également *Re Lunness* (1919), 46 O.L.R. 320 (Div. app.), à la page 322; *Fasken*, précité, [*Fasken, David c. Minister of National Revenue*, [1948] Ex. C.R. 580], à la page 591; et *Vaillancourt c. Sous-ministre M.R.N.*, [1991] 3 C.F. 663 (C.A.).)

[49] Compte tenu en partie de cette interprétation du mot «biens», le juge Linden a conclu qu’un conjoint qui possède des actions ordinaires d’une société est considéré comme ayant transféré le bien à sa conjointe lorsqu’il conclut une entente par laquelle cette dernière souscrit à des actions ordinaires d’une société qui viennent d’être émises pour un prix nominal, de sorte que la part du conjoint est réduite de 90 à 20 p. 100 alors que celle de la conjointe augmente en conséquence. Cet arrêt fait autorité à l’appui de la thèse voulant qu’une part dans une société soit un bien et que l’opération en cause soit un transfert de biens parce qu’elle résulte du mouvement de tout ou partie d’un ensemble de droits

that in the income tax context the word “property” has a very broad meaning, it does not say that everything of value is “property”.

[50] The phrase upon which the Crown relies in this case, “a right of any kind whatever”, like the word “property”, has a very broad meaning. But it is not a word of infinite meaning. It cannot include every conceivable right. It cannot be given a meaning that would extend the reach of the *Income Tax Act* beyond what Parliament has conceived. Even counsel for the Crown conceded that it does not include a human right, or a constitutional right.

[51] It is not difficult to imagine examples in which the meaning of “a right of any kind whatever” would be taken too far. Consider the case of a person who is injured in a car accident caused by the negligence of another person. The injured person has the right, possibly a valuable right, to claim damages against the negligent person. Suppose that claim is released in consideration of the payment of a sum of money. One could say that the right to claim damages was disposed of. But no one would accept the argument that the payment is the proceeds of disposition of capital property. Why? Because fundamentally the payment is compensation for a personal injury, something that is well understood to be beyond the reach of the *Income Tax Act*. Although a legal claim for damages for personal injury is a “right”, the settlement transaction is not within the scope of the capital gains provisions in the *Income Tax Act*.

[52] Counsel for Mr. Manrell has provided what appears to be an exhaustive list of all the cases in which something has found to be “a right of any kind whatever”. I will not reproduce the whole list. But I will cite a few illustrative examples. The right represented by a term life insurance policy that has no cash surrender value but is convertible without evidence of insurability is a “right” for purposes of the definition of “property” in the *Estate Tax Act*, S.C. 1958, c. 29 (a definition very

d’un actionnaire à un autre. Dans cet arrêt, on a reconnu et formulé de nouveau la thèse selon laquelle, dans le contexte fiscal, le mot «biens» a un sens fort large, mais il n’a pas été dit que tout ce qui a une valeur est un «bien».

[50] L’expression sur laquelle la Couronne se fonde en l’espèce, «un droit de quelque nature qu’il soit», comme le mot «biens», a un sens fort large. Cependant, il ne s’agit pas d’un mot dont le sens est illimité. Il ne peut pas inclure tout droit imaginable. On ne saurait lui attribuer un sens qui étendrait la portée de la *Loi de l’impôt sur le revenu* au-delà de ce que le législateur a envisagé. Même l’avocat de la Couronne a concédé qu’il n’inclut pas un droit de la personne ou un droit constitutionnel.

[51] Il n’est pas difficile d’imaginer des cas dans lesquels l’expression «un droit de quelque nature qu’il soit» se verrait attribuer un sens trop large. Il suffit de penser au cas d’une personne qui est blessée dans un accident de voiture causé par la négligence d’une autre personne. La personne blessée a le droit, et peut-être un droit ayant une certaine valeur, de réclamer des dommages-intérêts à l’encontre de la personne négligente. Supposons qu’il y ait quittance de règlement en contrepartie du paiement d’une somme d’argent. Il serait possible de dire que le droit de réclamer des dommages-intérêts a été aliéné. Cependant, personne ne retiendrait l’argument selon lequel le paiement constitue le produit de la disposition d’un bien en immobilisation. Pourquoi? Parce que, fondamentalement, le paiement est une indemnité pour une lésion corporelle, soit une chose qui est considérée comme allant au-delà de la portée de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Une demande de dommages-intérêts fondée sur des lésions corporelles est un «droit», mais le règlement n’est pas visé par les dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu* relatives aux gains en capital.

[52] L’avocat de M. Manrell a fourni ce qui semble être une liste exhaustive de toutes les décisions dans lesquelles il a été conclu qu’une chose est «un droit de quelque nature qu’il soit». Je ne reproduirai pas toute la liste. Cependant, je donnerai quelques exemples à titre indicatif. Le droit représenté par une police d’assurance temporaire sur la vie qui n’a aucune valeur de rachat nette mais qui est convertible sans preuve d’assurabilité est un «droit» aux fins de la définition du mot «biens»

similar to the definition in the *Income Tax Act*): *Miller Estate v. Minister of National Revenue*, [1973] C.T.C. 793 (F.C.T.D.). An entitlement to receive payments from the pension plan of a deceased spouse is a “right” for purposes of the definition: *Driol v. Minister of National Revenue*, [1989] 1 C.T.C. 2175 (T.C.C.). An irrevocable promise in a marriage contract to pay a sum of money to the spouse during the marriage gives rise to a right in the hands of the recipient spouse as of the date of the promise, and that right is at that time a “right” for purposes of the definition: *Furfaro-Siconolfi v. M.N.R.*, [1990] 2 F.C. 3 (T.D.). An entitlement to maintenance or alimony is a “right” for purpose of the definition: *R. v. Burgess*, [1982] 1 F.C. 849 (T.D.), see also *Nissim v. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2119 (T.C.C.); *Donald v. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2025 (T.C.C.).

[53] The fact is that in the history of tax jurisprudence in Canada, involving dozens of cases that consider the statutory definition of “property”, there is not a single case in which the word “property” has been held to include a right that is not or does not entail an exclusive and legally enforceable claim. This does not prove that the Crown’s argument is wrong, but in my view it casts serious doubt on it.

[54] Before signing the non-competition agreement, Mr. Manrell could carry on or invest in a plastic mould manufacturing business competing with the three operating companies that were sold to 3154823 Canada Inc. However, that gave him no claim against anyone else, and no right to stop anyone else from starting exactly the same business. By signing the non-competition agreement, Mr. Manrell became obliged not to undertake activities that he could have undertaken before. If what he gave up was a right of some kind, it was a right shared by everyone to carry on a business. I see nothing in the context of the *Income Tax Act* that justifies the conclusion that this was a “right of any kind whatever” that makes it “property” within the statutory definition.

figurant dans la *Loi de l’impôt sur les biens transmis par décès*, S.C. 1958, ch. 29 (définition qui est fort semblable à la définition figurant dans la *Loi de l’impôt sur le revenu*): *Succession Miller c. Ministre du Revenu national*, [1973] C.T.C. 793 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.). Le droit de recevoir des paiements du régime de pension d’un conjoint décédé est un «droit» aux fins de la définition: *Driol c. Ministre du Revenu national*, [1989] 1 C.T.C. 2175 (C.C.I.). Une promesse irrévocable, dans un contrat de mariage, de verser une somme d’argent au conjoint pendant le mariage donne naissance à un droit entre les mains du conjoint bénéficiaire à la date de la promesse, et ce droit est alors un «droit» aux fins de la définition: *Furfaro-Siconolfi c. M.R.N.*, [1990] 2 C.F. 3 (1<sup>re</sup> inst.). Un droit à une pension alimentaire est un «droit» aux fins de la définition: *R. c. Burgess*, [1982] 1 C.F. 849 (1<sup>re</sup> inst.), voir également *Nissim c. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2119 (C.C.I.); et *Donald c. Canada*, [1999] 1 C.T.C. 2025 (C.C.I.).

[53] En fait, dans la jurisprudence canadienne en matière fiscale, qui comporte des douzaines de décisions où la définition législative du mot «biens» a été examinée, il n’a été statué dans aucune décision que le mot «biens» comprend un droit qui ne comporte pas ou n’entraîne pas une demande exclusive légalement exécutoire. Cela ne prouve pas que l’argument de la Couronne est erroné, mais à mon avis cela laisse planer un doute sérieux à ce sujet.

[54] Avant de signer une entente de non-concurrence, M. Manrell pouvait exploiter une entreprise de fabrication de moules en plastique faisant concurrence aux trois sociétés en exploitation qui ont été vendues à 3154823 Canada Inc. ou investir des fonds dans pareille entreprise. Toutefois, cela ne l’autorisait pas pour autant à réclamer quoi que ce soit à quelqu’un d’autre, et cela ne lui donnait pas le droit d’empêcher quelqu’un d’autre de se lancer dans exactement la même entreprise. En signant l’entente de non-concurrence, M. Manrell est devenu obligé de s’abstenir d’exercer des activités qu’il pouvait jusqu’alors exercer. Si ce à quoi il a renoncé constituait un droit de quelque nature que ce soit, il s’agissait du droit d’exploiter une entreprise qu’il partageait avec toute autre personne. Je ne puis rien voir dans le contexte de la *Loi de l’impôt sur le revenu* qui justifie la conclusion selon laquelle il s’agissait d’un

«droit de quelque nature qu'il soit», de sorte qu'il s'agit d'un «bien» au sens de la définition législative.

### General comments

#### (a) Meaning of "property" under the common law and the civil law

[55] Counsel for the Crown argued that the meaning given to the word "property" in the *Income Tax Act* must respect the legal traditions of both the common law and civil law. I accept that argument. However, counsel for the Crown cited no authorities that suggest there is any significant divergence between the common law and the civil law in relation to the ordinary meaning of the word "property" (*biens*). My analysis assumes that there is no distinction that is relevant to the issues addressed in this case.

#### (b) Foreign jurisprudence

[56] Counsel for Mr. Manrell cited cases from the United Kingdom and Australia in which non-competition payments were held not to generate taxable gains from the disposition of property. The cases are *Kirby (Inspector of Taxes) v. Thorn EMI plc*, [1988] 2 All E.R. 947 (C.A.) and *Hepples v. Federal Commissioner of Taxation* (1990), 90 A.T.C. 4497 (Fed. Ct) and (1991), 91 A.T.C. 4808 (H.C.). The facts and statutory provisions appear to be similar to those considered in this case.

[57] I note as well that in *Fortino, supra*, the Tax Court Judge was referred to American cases indicating that in the United States, non-competition payments are taxable as income. Those cases did not convince her, or this Court, to interpret the *Income Tax Act* in the same way.

[58] It is always interesting to learn how other countries approach the tax problems that may arise in any country. However, the statutory context is inevitably somewhat different. For that reason, it is in my view preferable not to place too much reliance on foreign cases without reasonable assurance that all statutory distinctions are well understood. In this case, the material

### Remarques générales

#### a) Sens attribué au mot «biens» en common law et en droit civil

[55] L'avocat de la Couronne a soutenu que le sens attribué au mot «biens» dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* doit respecter les traditions juridiques de la common law et du droit civil. Je retiens cet argument. Toutefois, l'avocat de la Couronne n'a pas mentionné de décisions faisant autorité qui donnent à entendre qu'il existe une différence importante entre la common law et le droit civil pour ce qui est du sens ordinaire attribué au mot «biens». Mon analyse laisse supposer qu'il n'existe aucune distinction pertinente aux fins qui nous occupent.

#### b) Jurisprudence étrangère

[56] L'avocat de M. Manrell a mentionné des décisions du Royaume-Uni et de l'Australie dans lesquelles il a été statué que des paiements de non-concurrence ne génèrent pas de gains imposables à la suite de la disposition de biens. Il s'agit des décisions *Kirby (Inspector of Taxes) v. Thorn EMI plc*, [1988] 2 All E.R. 947 (C.A.) et *Hepples v. Federal Commissioner of Taxation* (1990), 90 A.T.C. 4497 (Fed. Ct) et (1991), 91 A.T.C. 4808 (H.C.). Les faits et les dispositions législatives sont analogues, semble-t-il, à ceux qui sont ici en cause.

[57] Je note également que dans l'affaire *Fortino*, précitée, on a reporté le juge de la Cour de l'impôt à des décisions américaines indiquant qu'aux États-Unis, les paiements de non-concurrence sont imposables au titre du revenu. Ces décisions n'ont pas réussi à convaincre le juge de la Cour de l'impôt, ou la présente Cour, qu'il faut interpréter la *Loi de l'impôt sur le revenu* de la même façon.

[58] Il est toujours intéressant d'apprendre comment d'autres pays abordent les problèmes fiscaux qui peuvent survenir dans un pays. Toutefois, le contexte législatif est inévitablement quelque peu différent. Pour ce motif, il est à mon avis préférable de ne pas accorder trop d'importance aux décisions étrangères à moins d'être raisonnablement certain que toutes les distinctions

cited by counsel for Mr. Manrell does not provide sufficient assurance on that point. For that reason, I have not relied on the foreign cases.

(c) Policy considerations

[59] The trend of recent Canadian jurisprudence is that fiscal legislation should be interpreted in a purposive manner, taking into account the desirability of consistency and certainty. It is not acceptable to stretch statutory language in a taxing statute in order to achieve what may appear to be a reasonable result in a particular case.

[60] This case presents a strong temptation to legislate in the guise of statutory interpretation. No doubt many will consider the result of this case to be unsatisfactory in terms of fiscal policy. I am sympathetic to the view that it seems unfair that the shareholder of a corporation who bargains for a non-competition payment in the context of a sale of the shares is not taxed on the payment, even though in economic terms it may represent the realization of a substantial part of the commercial value of the business of the corporation.

[61] However, it is one thing to recognize an unsatisfactory state of affairs, and quite another to repair it. Perhaps non-competition payments should be within the tax net in some way, but in what way? The history of this case and *Fortino* illustrate several theoretical possibilities. I have no doubt that other theories could be devised.

[62] The Crown's principal argument in *Fortino*, in the Tax Court proceedings, was that non-competition payments must be included in the income of the recipient. The Tax Court Judge rejected that argument because a non-competition payment cannot be said to emanate from any source of income of the recipient. This Court found no fault with the conclusion of the Tax Court Judge that non-competition payments are not income.

législatives sont bien comprises. En l'espèce, les documents cités par l'avocat de M. Manrell ne nous permettent pas d'être suffisamment certains que c'est bien le cas. Cela étant, je ne me suis pas fondé sur les décisions étrangères.

c) Considérations de principe

[59] Selon la tendance de la jurisprudence canadienne récente, la législation fiscale devrait être interprétée conformément à son objet, compte tenu du fait qu'il est souhaitable d'assurer l'uniformité et la certitude. On ne saurait élargir la portée du libellé d'une loi fiscale afin d'en arriver à ce qui peut sembler être un résultat raisonnable dans un cas particulier.

[60] En l'espèce, on pourrait être fortement tenté de légiférer au lieu d'interpréter la loi. Sans aucun doute, nombreux seront ceux qui estimeront non satisfaisant le résultat de la présente affaire sur le plan de la politique financière. Je comprends bien qu'il semble inéquitable que l'actionnaire d'une société qui s'entend sur un paiement de non-concurrence dans le contexte d'une vente des actions ne soit pas assujéti à l'impôt à l'égard de ce paiement, même si sur le plan économique, cela représente peut-être la réalisation d'une partie importante de la valeur commerciale de l'entreprise exploitée par la société.

[61] Toutefois, reconnaître une situation non satisfaisante et y remédier sont deux choses fort différentes. Les paiements de non-concurrence devraient peut-être être de quelque façon assujéti à l'impôt, mais de quelle façon? L'historique de la présente affaire et l'affaire *Fortino* indiquent plusieurs possibilités théoriques. Je ne doute aucunement que d'autres théories pourraient être élaborées.

[62] Selon le principal argument invoqué par la Couronne devant la Cour de l'impôt, dans l'affaire *Fortino*, les paiements de non-concurrence doivent être inclus dans le revenu du bénéficiaire. Le juge de la Cour de l'impôt a rejeté cet argument parce qu'on ne saurait dire qu'un paiement de non-concurrence émane d'une source de revenu du bénéficiaire. La Cour n'a pu constater aucune erreur dans la conclusion que le juge de la Cour de l'impôt a tirée, à savoir que les paiements de non-concurrence ne constituent pas un revenu.

[63] The Crown's second argument in *Fortino* was that non-competition payments are "eligible capital amounts" that are subject to section 14 [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 10; c. 21, s. 8; 1995, c. 3, s. 5; c. 21, s. 3] of the *Income Tax Act*. If that argument had succeeded, part but not all of the non-competition payments would have been included in the income of the recipient (in most years, the inclusion rate for eligible capital amounts is the same as the capital gains inclusion rate; I do not know whether that would have been the case for the payments in *Fortino*). That argument failed in the Tax Court because non-competition payments to a shareholder cannot be said to be amounts in respect of a business carried on or formerly carried on by the recipient of the payment, which is a condition for the application of section 14. The Crown abandoned its section 14 argument in its appeal to this Court.

[64] The Crown's third argument in *Fortino* was based on section 42 of the *Income Tax Act*, which requires consideration received for warranties, covenants or other conditional or contingent obligations given or incurred in respect of a disposition of property to be treated as part of the proceeds of disposition of that property. That argument echoes the position stated in paragraph 6 of *Interpretation Bulletin* IT-330R. It failed in the Tax Court because a promise not to compete is not a conditional or contingent obligation. The Crown abandoned its section 42 argument in its appeal in this Court. I assume paragraph 6 of *Interpretation Bulletin* IT-330R is no longer to be relied upon (see paragraph 10 of these reasons).

[65] The Crown's fourth argument in *Fortino* was the argument made in this case, which was that the payment was proceeds of disposition of a "right to compete", a right which the Crown argues meets the definition of property in subsection 248(1) of the *Income Tax Act*. That argument could not be considered in *Fortino*

[63] Selon le deuxième argument invoqué par la Couronne dans l'affaire *Fortino*, les paiements de non-concurrence constituent des [TRADUCTION] «montants en immobilisations admissibles» qui sont visés à l'article 14 [mod. par S.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 10; ch. 21, art. 8; 1995, ch. 3, art. 5; ch. 21, art. 3] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Si cet argument avait été retenu, les paiements de non-concurrence auraient en partie mais non totalement été inclus dans le revenu du bénéficiaire (pour la plupart des années, le taux d'inclusion pour les montants en immobilisations admissibles est le même que le taux d'inclusion applicable aux gains en capital; je ne sais pas si cela aurait été le cas pour les paiements en cause dans l'affaire *Fortino*). Cet argument n'a pas été retenu par la Cour de l'impôt parce qu'on ne saurait dire que des paiements de non-concurrence effectués en faveur d'un actionnaire constituent des montants se rapportant à une entreprise actuellement exploitée ou autrefois exploitée par le bénéficiaire du paiement, ce qui constitue une condition de l'application de l'article 14. La Couronne a abandonné l'argument fondé sur l'article 14 dans l'appel qu'elle a interjeté devant la présente Cour.

[64] Le troisième argument invoqué par la Couronne dans l'affaire *Fortino* était fondé sur l'article 42 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui exige qu'une somme reçue ou à recevoir en contrepartie de garanties, de promesses ou d'autres obligations conditionnelles se rapportant à la disposition d'un bien soit traitée comme faisant partie du produit de la disposition de ce bien. Cet argument reprend la position énoncée au paragraphe 6 du *Bulletin d'interprétation* IT-330R. Il n'a pas été retenu par la Cour de l'impôt parce qu'une promesse de ne pas faire concurrence n'est pas une obligation conditionnelle. La Couronne a abandonné l'argument fondé sur l'article 42 dans l'appel qu'elle a interjeté devant la présente Cour. Je suppose qu'elle ne se fonde plus sur le paragraphe 6 du *Bulletin d'interprétation* IT-330R (voir le paragraphe 10 des présents motifs).

[65] Selon le quatrième argument invoqué par la Couronne dans l'affaire *Fortino*, lequel a été repris en l'espèce, le paiement constituait le produit de la disposition d'un [TRADUCTION] «droit de faire concurrence», droit qui, selon la Couronne, est visé par la définition du mot «biens» figurant au paragraphe



because of a deficiency in the Crown's pleadings that was not corrected in time for the matter to be raised without unfairness to the taxpayer.

[66] According to counsel for Mr. Manrell, the Crown in this case originally proposed four alternative grounds upon which the non-competition payments could be taxed. One was the capital gains argument, the subject of this decision. The second was that the payment was income. The third was that section 42 applied. The fourth was that the payment was the proceeds of disposition of listed personal property (that argument was not raised in *Fortino*, and in this case it was abandoned prior to the proceedings in the Tax Court).

[67] This litigation history demonstrates that the potential solution to the problem of whether and how to tax non-competition payments ranges from full taxation as income, to partial taxation as capital gains, to no taxation at all. Every theoretical possibility could be defended as leading to a result that is appropriate, or attacked as leading to a result that is inappropriate. The debate is a matter of tax policy, for which the only proper forum is Parliament.

### Conclusion

[68] For these reasons, I conclude that the Crown was wrong to assess Mr. Manrell on the basis that the payments he received under the non-competition agreements were the proceeds of the disposition of property. It follows that the Tax Court Judge erred in dismissing Mr. Manrell's appeal.

[69] This appeal should be allowed with costs, the judgment of the Tax Court should be set aside and the reassessments for 1996 and 1997 should be referred back to the Minister for reassessment on the basis that the

248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Cet argument ne pouvait pas être examiné dans l'affaire *Fortino* à cause d'une irrégularité des actes de procédure de la Couronne qui n'avait pas été corrigée à temps pour que l'argument puisse être soulevé sans qu'une injustice soit commise envers le contribuable.

[66] Selon l'avocat de M. Manrell, la Couronne, en l'espèce, a initialement proposé quatre motifs subsidiaires justifiant l'imposition des paiements de non-concurrence. L'un des motifs se rapportait à l'argument fondé sur les gains en capital, soit ce sur quoi porte la présente décision. Le deuxième motif était que le paiement constituait un revenu. Le troisième était que l'article 42 s'appliquait. Le quatrième était que le paiement constituait le produit de la disposition d'un bien personnel énuméré (cet argument n'a pas été invoqué dans l'affaire *Fortino* et, dans ce cas-ci, il a été abandonné avant que la Cour de l'impôt soit saisie de l'affaire).

[67] L'historique du litige démontre que la solution possible de la question de l'imposition des paiements de non-concurrence et des modalités d'imposition y afférentes s'étend de la pleine imposition au titre du revenu à l'imposition partielle en tant que gain en capital et à la non-imposition. Chaque possibilité théorique pourrait être défendue pour le motif qu'elle entraîne un résultat satisfaisant, ou elle pourrait être contestée pour le motif qu'elle entraîne un résultat non satisfaisant. Il s'agit d'une question de politique fiscale qu'il incombe au législateur de traiter.

### Conclusion

[68] Pour ces motifs, je conclus que la Couronne a eu tort d'assujettir M. Manrell à l'impôt en se fondant sur le fait que les paiements que celui-ci a reçus en vertu des ententes de non-concurrence représentaient le produit de la disposition d'un bien. Il s'ensuit que le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur en rejetant l'appel de M. Manrell.

[69] L'appel devrait être accueilli avec dépens, le jugement de la Cour de l'impôt devrait être infirmé et les nouvelles cotisations pour les années 1996 et 1997 devraient être renvoyées au ministre pour nouvelle

non-competition payments are non-taxable capital receipts.

cotisation compte tenu du fait que les paiements de non-concurrence sont des rentrées de capital non imposables.

STRAYER J.A.: I agree.

LE JUGE STRAYER, J.C.A.: Je souscris à cet avis.

SEXTON J.A.: I agree.

LE JUGE SEXTON, J.C.A.: Je souscris à cet avis.