

A-570-78

A-570-78

Attorney General of Canada (Applicant)

v.

Matador Inc. (Respondent)

and

Matador Converters Co. Ltd. (Joint Party)

Court of Appeal, Pratte and Ryan JJ. and Lalonde D.J.—Montreal, November 21; Ottawa, December 17, 1979.

Judicial review — Income tax — Income calculation — Sale of land and building — Allocation of proceeds between land and building — Application by the Minister to have certain questions determined pursuant to s. 174 of the Income Tax Act and to join purchaser as party defendant — Order granted to join party — Questions determined by Tax Review Board — No allocation of proceeds to building and no capital cost incurred by purchaser — Application to review decision of Tax Review Board — Whether Tax Review Board had the duty to determine questions — Whether decision of Tax Review Board with respect to allocation was correct — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 68, 174 — Federal Court Act, R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10, s. 28.

This section 28 application to review a decision of the Tax Review Board determining questions set forth in an application made by the Minister of National Revenue pursuant to section 174 of the *Income Tax Act*, whereby the Board decided that as a result of the sale of a property comprising land and building, the proceeds of disposition to the vendor, the respondent, as well as the capital cost to the purchaser, the joint party, of the depreciable property, was nil. Respondent first submits that this section 28 application is directed against a non-existent decision. Respondent further submits, with respect to the merits of the case, that the Board was correct in finding that the market value of the whole property did not exceed the fair market value of the bare land.

Held, the application is granted, the determination of the Board in respect of the two questions set forth in the Minister's application is set aside and the matter is referred back for determination. Once an order has been made pursuant to paragraph 174(3)(b), the Board must, in addition to disposing of the appeal, make a determination binding all the persons concerned in respect of the questions raised by the Minister. In allocating the sale price between land and building, the Board, although it is governed by section 68 of the *Income Tax Act*, must make that allocation reasonably, having regard to all circumstances. It cannot apply blindly a principle that was never intended to govern the allocation to be made under that section.

APPLICATION for judicial review.

Le procureur général du Canada (Requérant)

c.

Matador Inc. (Intimée)

et

Matador Converters Co. Ltd. (Cointimée)

Cour d'appel, les juges Pratte et Ryan, le juge suppléant Lalonde—Montréal, 21 novembre; Ottawa, 17 décembre 1979.

Examen judiciaire — Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Vente de terrain bâti — Répartition du produit de la vente entre le terrain et l'immeuble — Le Ministre demande que certaines questions soient tranchées en application de l'art. 174 de la Loi de l'impôt sur le revenu et que l'acheteuse soit mise en cause — Ordonnance de mise en cause rendue — Questions tranchées par la Commission de révision de l'impôt — Aucun montant ventilé à l'immeuble et aucun coût en capital assumé par l'acheteuse — Demande d'examen et d'annulation de la décision de la Commission de révision de l'impôt — Il échet d'examiner si la Commission de révision de l'impôt était tenue de se prononcer sur les questions soumises — Il échet d'examiner si la Commission de révision de l'impôt a rendu une décision juste en matière de répartition — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 68, 174 — Loi sur la Cour fédérale, S.R.C. 1970 (2^e Supp.), c. 10, art. 28.

Demande fondée sur l'article 28 et tendant à l'examen et à l'annulation de la décision de la Commission de révision de l'impôt qui, se prononçant sur des questions soumises par le ministre du Revenu national en application de l'article 174 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, a conclu que par suite de la vente d'une propriété composée d'un terrain et d'un immeuble, le produit touché par la vendeuse intimée et le coût en capital assumé par l'acheteuse cointimée s'élevaient respectivement à zéro. L'intimée soutient en premier lieu que la demande fondée sur l'article 28 vise une décision inexistante. Elle soutient en outre, pour ce qui est du fond de l'affaire, que la Commission a eu raison de conclure que la juste valeur marchande de toute la propriété ne dépassait pas celle du terrain nu.

Arrêt: la demande est accueillie; la décision de la Commission concernant les deux questions soumises par le Ministre est annulée et l'affaire renvoyée pour nouvelle instruction. En cas d'ordonnance rendue conformément à l'alinéa 174(3)b), la Commission doit non seulement se prononcer sur l'appel, mais encore rendre une décision ayant force obligatoire sur les questions soumises par le Ministre. Dans la répartition du produit de vente entre le terrain et l'immeuble, la Commission est certes tenue d'appliquer l'article 68 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais elle doit effectuer cette répartition raisonnablement, compte tenu de toutes les circonstances. Elle ne peut avoir aveuglément recours à un principe inapplicable à une répartition à effectuer sous le régime de cet article.

j DEMANDE d'examen judiciaire.

COUNSEL:

Roger Roy and Guy Laperrière for applicant.

Mario Ménard for respondent.

Michael Vineberg for joint party.

AVOCATS:

Roger Roy et Guy Laperrière pour le requérant.

Mario Ménard pour l'intimée.

Michael Vineberg pour la cointimée.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for applicant. ^b

Verchère, Gauthier, Noël & Eddy, Montreal, for respondent.

Phillips & Vineberg, Montreal, for joint party. ^c

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour le requérant.

Verchère, Gauthier, Noël & Eddy, Montréal, pour l'intimée.

Phillips & Vineberg, Montréal, pour la cointimée.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

PRATTE J.: This is a section 28 application to review and set aside a decision of the Tax Review Board dated October 1978, determining a question set forth in an application made by the Minister of National Revenue pursuant to section 174 of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63. ^e

LE JUGE PRATTE: Cette demande d'examen et d'annulation déposée au titre de l'article 28 vise une décision rendue en octobre 1978 par la Commission de révision de l'impôt relativement à une question exposée dans une demande présentée par le ministre du Revenu national en vertu de l'article 174 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63. ^f

By deed of sale dated January 12, 1973, Matador Inc. sold to Matador Converters Co. Ltd. a property, land and building, located at 9450 and 9470 de l'Esplanade Avenue in Montreal. That sale was made for a price of \$185,000 which the parties did not apportion between land and building. ^g

Par acte de vente daté du 12 janvier 1973, Matador Inc. a vendu à Matador Converters Co. Ltd. une propriété, composée d'un terrain et d'un immeuble, située aux nos 9450 et 9470 de l'avenue de l'Esplanade, à Montréal. L'acte de vente ne précise pas comment fut réparti entre le terrain et l'immeuble le prix de vente de \$185,000.

In December 1975, the Minister issued a notice of reassessment in respect of Matador Inc.'s 1973 taxation year based on the assumption that, of the amount received from Matador Converters Co. Ltd., an amount of \$124,000 represented the price of the building and the balance the price of the land. Matador Inc. appealed from that assessment to the Tax Review Board. It was its contention that the whole of the price of \$185,000 had been paid for the land and that, consequently, it had received nothing for the disposition of the building. That appeal was pending when the Minister made ^h

En décembre 1975, dans un avis de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1973 de Matador Inc., le Ministre a réparti ce prix de vente comme suit: \$124,000 pour l'immeuble et \$61,000 pour le terrain. Dans son appel interjeté contre cette cotisation devant la Commission de révision de l'impôt, Matador Inc. a allégué que le montant total de \$185,000 représentait le prix du terrain et qu'elle n'avait, par conséquent, rien reçu pour l'immeuble. Cet appel était encore pendant lorsque le Ministre a présenté une demande à la Commission en vertu de l'article 174 de la *Loi de l'impôt*

an application to the Board under section 174 of the *Income Tax Act*.¹ By that application, the Minister indicated that the questions in respect of which he requested a determination were:

¹ 174. (1) Where the Minister is of the opinion that a question of law, fact or mixed law and fact arising out of one and the same transaction or occurrence or series of transactions or occurrences is common to assessments in respect of two or more taxpayers, he may apply to the Tax Review Board or the Federal Court—Trial Division for a determination of the question.

(2) An application under subsection (1) shall set forth

- (a) the question in respect of which the Minister requests a determination,
- (b) the names of the taxpayers that the Minister seeks to have bound by the determination of the question, and
- (c) the facts and reasons on which the Minister relies and on which he based or intends to base assessments of tax payable by each of the taxpayers named in the application,

and a copy of the application shall be served by the Minister on each of the taxpayers named in the application and on any other persons who, in the opinion of the Tax Review Board or the Federal Court—Trial Division, as the case may be, are likely to be affected by the determination of the question.

(3) Where the Tax Review Board or the Federal Court—Trial Division is satisfied that a determination of the question set forth in an application under this section will affect assessments in respect of two or more taxpayers who have been served with a copy of the application and who are named in an order of the Board or the Court, as the case may be, pursuant to this subsection, it may

- (a) if none of the taxpayers so named has appealed from such an assessment, proceed to determine the question in such manner as it considers appropriate, or
- (b) if one or more of the taxpayers so named has or have appealed, make such order joining a party or parties to that or those appeals as it considers appropriate.

(4) Where a question set forth in an application under this section is determined by the Tax Review Board or the Federal Court—Trial Division, the determination thereof is, subject to any appeal therefrom in accordance with the *Federal Court Act*, final and conclusive for the purposes of any assessments of tax payable by the taxpayers named by it pursuant to subsection (3).

(5) The time between the day on which an application under this section is served on a taxpayer pursuant to subsection (2), and

- (a) in the case of a taxpayer named in an order of the Tax Review Board or the Federal Court—Trial Division, as the case may be, pursuant to subsection (3), the day on which the question is finally determined pursuant to paragraph (3)(a) or on which an order is made under paragraph (3)(b), or

sur le revenu.¹ Dans cette demande, le Ministre a requis la Commission de se prononcer sur les deux questions suivantes:

¹ 174. (1) Lorsque le Ministre est d'avis qu'une même transaction ou un même événement ou qu'une même série de transactions ou d'événements a donné naissance à une question de droit, de fait ou de droit et de fait qui se rapporte à des cotisations relatives à deux ou plusieurs contribuables, il peut demander à la Commission de révision de l'impôt ou à la Cour fédérale—Division de première instance, de se prononcer sur la question.

(2) Une demande présentée en vertu du paragraphe (1) doit faire état

- (a) de la question au sujet de laquelle le Ministre demande une décision,
- (b) des noms des contribuables que le Ministre désire voir liés par la décision relative à cette question, et
- (c) des faits et motifs sur lesquels le Ministre s'appuie et sur lesquels il s'est fondé ou a l'intention de se fonder pour établir la cotisation d'impôt payable par chacun des contribuables nommés dans la demande,

et un exemplaire de la demande doit être signifié par le Ministre à chacun des contribuables nommés, dans cette demande et à toutes autres personnes qui, de l'avis de la Commission de révision de l'impôt ou de la Cour fédérale—Division de première instance, selon le cas, sont susceptibles d'être touchées par la décision rendue sur cette question.

(3) Lorsque la Commission de révision de l'impôt ou la Cour fédérale—Division de première instance, est convaincue que la décision rendue concernant la question exposée dans une demande présentée en vertu du présent article influera sur des cotisations intéressant deux ou plusieurs contribuables à qui une copie de la demande a été signifiée et qui sont nommés dans une décision de la Commission ou de la Cour, selon le cas, elle peut, conformément au présent paragraphe,

- (a) si aucun des contribuables ainsi nommés n'en a appelé d'une de ces cotisations, entreprendre de statuer sur la question de la façon qu'elle juge appropriée, ou
- (b) si un ou plusieurs des contribuables ainsi nommés se sont pourvus en appel, rendre une décision groupant dans cet ou ces appels les parties appelantes comme elle le juge à propos.

(4) Lorsque la Commission de révision de l'impôt ou la Cour fédérale—Division de première instance, statue sur une question exposée dans une demande dont elle a été saisie en vertu du présent article, la décision rendue est, sous réserve de tout appel interjeté en vertu de la *Loi sur la Cour fédérale*, finale et définitive aux fins de l'établissement de toute cotisation d'impôt payable par les contribuables nommés dans la décision, en vertu du paragraphe (3).

(5) La période comprise entre la date à laquelle une demande faite en vertu du présent article est signifiée à un contribuable conformément au paragraphe (2), et

- (a) dans le cas d'un contribuable nommé dans une ordonnance de la Commission de révision de l'impôt ou de la Cour fédérale—Division de première instance, selon le cas, conformément au paragraphe (3), la date à laquelle la question est définitivement tranchée en vertu de l'alinéa (3)a) ou à laquelle une ordonnance est rendue en vertu de l'alinéa (3)b), ou

(Continued on next page)

(Suite à la page suivante)

1. What were the proceeds of disposition to Matador Inc. of the depreciable property sold to Matador Converters Co. Ltd.?

2. What was the capital cost to Matador Converters Co. Ltd. of the same depreciable property?

The Minister concluded his application by praying the Board to render an order joining Matador Converters Co. Ltd. to the appeal of Matador Inc.

On October 31, 1977, Mr. St-Onge, Q.C., a member of the Board, made an order joining Matador Inc. to Matador Converters Co. Ltd. That order was interpreted by all parties concerned as joining Matador Converters Co. Ltd. to the appeal already lodged by Matador Inc.

The appeal of Matador Inc. was heard by the Board in January 1978. Judgment was delivered on October 23, 1978, in which Matador Inc. is referred to as the "actual appellant" and Matador Converters Co. Ltd. as the "deemed appellant". That judgment read as follows:

It is ordered and adjudged that the appeal of the actual appellant pursuant to the *Income Tax Act*, in respect of the 1973 taxation year be and the same is hereby allowed and the matter referred back to the respondent for reassessment in accordance with the attached Reasons for Judgment.

It is furthermore ordered and adjudged that the appeal of the deemed appellant pursuant to the *Income Tax Act*, in respect of the 1973 taxation year be and the same is hereby dismissed in accordance with the attached Reasons for Judgment.

In his reasons for judgment, the presiding member of the Board, Mr. Tremblay, first expressed the following view on the effect of the order joining Matador Converters Co. Ltd. to the

(Continued from previous page)

(b) in the case of any other taxpayer, the day on which he is served with notice that he has not been named in an order of the Board or the Court, as the case may be, pursuant to subsection (3),

shall not be counted in the computation of

(c) the 4-year period referred to in subsection 152(4),

(d) the time for service of a notice of objection to an assessment under section 165, or

(e) the time within which an appeal may be instituted under section 169 or subsection 172(2),

for the purpose of making an assessment of the tax payable by the taxpayer, serving a notice of objection thereto or instituting an appeal therefrom, as the case may be.

1. Quel produit la vente du bien amortissable à Matador Converters Co. Ltd. a-t-elle rapporté à Matador Inc.?

2. Quel coût en capital Matador Converters Co. Ltd. a-t-elle dû assumer pour acquérir ce bien amortissable?

Dans la conclusion de sa demande, le Ministre a requis la Commission de rendre une ordonnance joignant Matador Converters Co. Ltd. à l'appel interjeté par Matador Inc.

Le 31 octobre 1977, M. St-Onge, c.r., membre de la Commission, a rendu une ordonnance joignant Matador Inc. à Matador Converters Co. Ltd. Les parties ont interprété cette ordonnance comme joignant Matador Converters Co. Ltd. à l'appel déjà interjeté par Matador Inc.

L'appel de Matador Inc. a été entendu par la Commission en janvier 1978. Celle-ci a rendu jugement le 23 octobre de la même année. Dans ce jugement, Matador Inc. est désignée comme l'«appelante réelle» et Matador Converters Co. Ltd. comme l'«appelante présumée». Le jugement se lit comme suit:

Par les présentes, il est ordonné que l'appel de l'appelante réelle en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à l'égard de l'année d'imposition 1973 soit admis et le tout déferé à l'intimé pour nouvelle cotisation selon les Motifs du jugement ci-joints.

Par les présentes, il est de plus ordonné que l'appel de l'appelante présumée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à l'égard de l'année d'imposition 1973 soit rejeté selon les Motifs du jugement ci-joints.

Dans ses motifs de jugement, M. Tremblay, qui présidait l'audition de cet appel devant la Commission, a d'abord exprimé l'opinion suivante quant aux conséquences de l'ordonnance joignant Mata-

(Suite de la page précédente)

b) dans le cas de tout autre contribuable, la date à laquelle il lui est signifié un avis portant qu'il n'a pas été nommé dans une ordonnance de la Commission ou de la Cour, selon le cas, en vertu du paragraphe (3),

est exclue du calcul

c) de la période de 4 ans visée au paragraphe 152(4),

d) du délai de signification d'un avis d'opposition à une cotisation en vertu de l'article 165, ou

e) du délai d'appel en vertu de l'article 169 ou du paragraphe 172(2),

aux fins d'établir la cotisation d'impôt payable par le contribuable, aux fins de la signification d'un avis d'opposition à cette cotisation ou aux fins d'en appeler de celle-ci, selon le cas.

appeal of Matador Inc.:

... by rendering an Order joining the two parties in the same hearing, it is deemed on one hand that an assessment is issued against Matador Converters Co. Limited establishing to nothing the value of the building and on the other hand, that the taxpayer has appealed to the Board ...².

With regard to the questions mentioned in the application for determination, Mr. Tremblay, in his reasons, found in effect that the whole price of \$185,000 had been paid for the land and, consequently, that

(a) Matador Inc. had received nothing for the sale of its building to Matador Converters Co. Ltd., and that

(b) Matador Converters Co. Ltd. had incurred no capital cost in respect of the acquisition of that building.

Following that decision, the applicant filed a notice of an application under section 28 of the *Federal Court Act*, R.S.C. 1970 (2nd Supp.), c. 10:

... for an Order setting aside a decision of the Tax Review Board dated November 2, 1978, determining a question set forth in an application made by the Minister of National Revenue pursuant to section 174 of the Income Tax Act, whereby the Board decided that as a result of the sale of a property located at 9450 and 9470 de l'Esplanade Avenue, City of Montreal, on January 12, 1973, the proceed of disposition to the vendor, Matador Inc., as well as the capital cost to the purchaser, Matador Converters Co. Ltd., of the depreciable property, was nil.

The first submission of the respondent in opposition to that section 28 application is that it is directed against a non-existent decision. There is, it is said, "no decision of the ... Board ... determining a question set forth in an application ... pursuant to section 174 ...". The respondent's position on this point is explained in the following terms in its factum:

3. Section 174(1) of the *Income Tax Act* authorizes the Minister, *inter alia*, in an appropriate case, which this apparently was, to apply to the Board for determination of a question that is common to assessments of two taxpayers. Section 174(3) authorizes the Board, where such an application has been made, to do one of two things depending on the circumstances.

² This is obviously a mistaken view of the effect of the order made under paragraph 174(3)(b). The effect of such an order is simply to make the person joined to the appeal a party to that appeal so that he will be bound by the determination made in deciding that appeal.

dor Converters Co. Ltd. à l'appel interjeté par Matador Inc.:

... vu la jonction des causes, on présume d'une part qu'une cotisation a été établie à l'égard de Matador Converters Co. Limited dans laquelle aucune valeur n'a été attribuée à l'immeuble et d'autre part que le contribuable a interjeté appel devant la Commission ...².

Quant aux questions posées par le Ministre, M. Tremblay a conclu, dans ses motifs, que le montant total de \$185,000 représentait uniquement le prix du terrain et qu'en conséquence:

a) Matador Inc. n'a rien touché suite à la vente de son immeuble à Matador Converters Co. Ltd. et que

b) Matador Converters Co. Ltd. n'a eu à assumer aucun coût en capital pour en faire l'acquisition.

A la suite de cette décision le requérant a déposé une demande au titre de l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale*, S.R.C. 1970 (2^e Supp.), c. 10:

[TRADUCTION] ... en vue d'obtenir l'annulation d'une décision rendue par la Commission de révision de l'impôt le 2 novembre 1978 concernant une question exposée par le ministre du Revenu national dans sa demande présentée en vertu de l'article 174 de la Loi de l'impôt sur le revenu, décision dans laquelle la Commission a conclu que par suite de la vente d'une propriété située aux 9450 et 9470 de l'avenue de l'Esplanade, à Montréal, le produit touché par la vendeuse Matador Inc. et le coût en capital assumé par l'acheteuse Matador Converters Co. Ltd. s'élevaient respectivement à zéro.

Pour sa part, l'intimée fait valoir, comme premier argument contre cette demande d'annulation, que celle-ci vise une décision inexistante. En effet, elle estime que [TRADUCTION] «la Commission n'a rendu aucune décision concernant la question exposée dans la demande ... présentée en vertu de l'article 174 ...». Voici en quels termes l'intimée explique, dans son factum, sa position à cet égard:

[TRADUCTION] 3. En vertu de l'article 174(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le Ministre peut, dans un cas comme celui-ci, demander à la Commission de se prononcer sur une question commune aux cotisations de deux contribuables. Dans un tel cas, la Commission peut, en vertu de l'article 174(3), trancher dans l'un des deux sens suivants, selon les circons-

² Il s'agit là évidemment d'une interprétation erronée des conséquences de l'ordonnance rendue au titre de l'alinéa 174(3)(b). Une telle ordonnance a simplement pour effet de joindre comme partie à l'appel la personne ainsi visée, de sorte qu'elle sera liée par la décision rendue sur cet appel.

The Board may "determine" the question "if" none of the taxpayers has appealed (Section 174(3)(a)). However, if a taxpayer has appealed, all that the Board can do by virtue of Section 174 is to make an order joining the other taxpayer to that appeal (Section 174(3)(b)).

This is a case where one of the taxpayers had appealed and the Board, therefore, had no authority, by virtue of Section 174, to "determine" the question.

4. Because one of the taxpayers (the Respondent) had appealed and the other had not, what the Board was authorized by Section 174 to do, and all that it was authorized by that Section to do, was to join Matador Converters as a party to the Respondent's appeal. The reason is obvious. What was desired was that both taxpayers would be bound by whatever conclusion was reached. Once the second taxpayer is made a party to the first taxpayer's appeal, he is entitled to take part to the extent that he is concerned, the principles of *res judicata* apply to the extent that he is concerned and he is entitled to appeal to the extent that he is concerned.

5. Consequently, in this case, as was obviously appreciated by Mr. Tremblay, the Board had no authority under Section 174 to "determine" the questions set forth in the Minister's Section 174 application. All that the Board could do, and all that it purported to do, insofar as the Respondent was concerned, was to give Judgment under Section 171 disposing of the Respondent's appeal. . . .

6. For the above reasons, it is contended that there is no decision of the Board that is attacked by the Section 28 application. It is submitted, therefore, that the Section 28 application should be dismissed.

That contention is, in my view, based on a wrong interpretation of section 174. That section provides that, in certain circumstances, the Minister may apply for the determination of a question. Such an application, in my opinion, leads to a determination, which is a decision reviewable under section 28, in the case provided for in paragraph 174(3)(b) as well as in the case provided for in paragraph 174(3)(a). When an order has been made pursuant to paragraph 174(3)(b) joining a party to an appeal, the effect of that order is not merely to add a new party to the appeal but also to transform the nature of the determination that will have to be made in the course of deciding that appeal. Once an order of that kind has been made, the tribunal must, in addition to disposing of the appeal, make a determination in respect of the question raised by the Minister. In other words, the tribunal must then make two decisions: one on the appeal, the other on the question to be determined. If the making of an order under paragraph 174(3)(b) did not have that effect, the determination of the question by the tribunal seized of the appeal would not, in itself, constitute a decision

tances. Elle peut «statuer» sur la question «si» aucun des contribuables n'en a appelé d'une de ces cotisations (article 174(3)a)). Toutefois, si l'un des contribuables s'est pourvu en appel, elle ne peut, en vertu de l'article 174, faire autre chose que rendre une décision groupant dans cet appel l'autre contribuable (article 174(3)b)).

En l'espèce, l'un des deux contribuables a interjeté appel. Par conséquent, aux termes de l'article 174, la Commission n'avait pas le pouvoir de «statuer» sur la question.

4. Puisqu'un seul des deux contribuables, à savoir l'intimée, avait interjeté appel, la Commission n'était autorisée, par l'article 174, qu'à joindre Matador Converters à l'appel logé par l'intimée. La raison à cela est évidente. Le législateur a voulu que les deux contribuables soient liés par la décision de la Commission, quelle qu'elle soit. Dès que l'on joint le second contribuable à l'appel interjeté par le premier, il obtient le droit d'y faire valoir ses intérêts et d'interjeter appel dans la mesure où ses droits ont été lésés et il devient assujéti au principe de la *res judicata*.

5. Par conséquent, comme l'a compris M. Tremblay, la Commission n'avait, en l'espèce, en vertu de l'article 174, aucun pouvoir pour «statuer» sur les questions exposées par le Ministre dans sa demande présentée en vertu de ce même article. En effet, pour autant que l'intimée soit concernée, la Commission ne pouvait que «statuer» sur son appel conformément à l'article 171. . . .

6. Pour ces motifs, nous alléguons que la demande présentée en vertu de l'article 28 vise une décision que la Commission n'a jamais rendue. C'est pourquoi cette demande doit être rejetée.

A mon avis, cette allégation est fondée sur une interprétation erronée de l'article 174. En effet, celui-ci prévoit qu'en certaines circonstances le Ministre peut demander à la Commission de se prononcer sur une question. Une demande semblable, selon moi, doit être suivie d'une décision dans les cas visés par l'alinéa 174(3)b) et ceux de l'alinéa 174(3)a) et cette décision peut, par la suite, faire l'objet d'une demande d'examen au titre de l'article 28. Lorsqu'une ordonnance joignant une partie à un appel est rendue conformément à l'alinéa 174(3)b), cette ordonnance n'a pas seulement pour effet d'ajouter une partie à cet appel, elle modifie le caractère de la décision à rendre sur celui-ci. Elle oblige le tribunal à se prononcer, non seulement sur l'appel, mais aussi sur la question posée par le Ministre. En d'autres termes, le tribunal doit rendre deux décisions: l'une relative à l'appel et l'autre à la question posée. Si l'ordonnance rendue conformément à l'alinéa 174(3)b) n'avait pas cet effet, la décision sur la question posée, rendue par le tribunal saisi de l'appel, ne constituerait pas une véritable décision, mais seulement un maillon dans la chaîne du

but would merely be a step in the reasoning leading to the decision of the appeal. That would mean that, in such a case, the determination of the question put forward by the Minister could neither be reviewed under section 28 (since it would not be a decision) nor be the object of an appeal (since there is no appeal from the reasons for judgment but only from the judgment itself). I cannot accept such a result.

I am therefore of the view that the Board had the duty, in this case, to make a determination in respect of the two questions put by the Minister. I am also of the view that the Board in effect made a determination in respect of those two questions. It is true that, by reason of Mr. Tremblay's erroneous view of the effect of an order made under paragraph 174(3)(b), the Board did not make a formal determination in respect of those two questions. However, it is clear, when both the judgment and the reasons are read, that the Board answered those questions. Section 174 does not specify any particular form in which a determination must be made and, in my view, it does not matter that it be made in a judgment or in reasons for judgment provided that it be clear, as it is in this case, that it is made with the intention of binding all persons concerned.

I now turn to the merits of the case.

The reason why Mr. Tremblay answered as he did the two questions in respect of which the Minister sought a determination is that he felt bound in applying section 68 of the Act³ by a principle of appraisal according to which, when built land is sold at less than its market value, the

³ That section reads as follows:

68. Where an amount can reasonably be regarded as being in part the consideration for the disposition of any property of a taxpayer and as being in part consideration for something else, the part of the amount that can reasonably be regarded as being the consideration for such disposition shall be deemed to be proceeds of disposition of that property irrespective of the form or legal effect of the contract or agreement; and the person to whom the property was disposed of shall be deemed to have acquired the property at the same part of that amount.

Counsel for the respondent suggested that section 68 was not applicable to this case. I do not agree. In my view that section is applicable when "an amount can reasonably be regarded as being in part the consideration for the disposition of any property of a taxpayer and as being in part consideration" either for the disposition of property of another type or for something other than the disposition of property.

raisonnement conduisant au jugement prononcé sur l'appel. Il s'ensuivrait que, dans pareil cas, la décision sur la question posée par le Ministre ne pourrait faire l'objet d'une demande d'examen au titre de l'article 28 (parce qu'il ne s'agirait pas d'une décision) et elle ne pourrait faire l'objet d'un appel (puisque l'on ne fait pas appel contre les motifs du jugement, mais contre le jugement même). Cela me paraît inadmissible.

Je suis donc d'avis qu'en l'espèce, la Commission avait l'obligation de rendre une décision sur les deux questions posées par le Ministre. Je suis aussi d'avis qu'elle a effectivement rendu une décision sur ces questions. Il est vrai qu'à cause de l'erreur commise par M. Tremblay quant à l'effet d'une ordonnance prononcée conformément à l'alinéa 174(3)b), elle n'a pas rendu de décision formelle sur ces deux questions. Toutefois, il est clair à la lecture et du jugement et des motifs, qu'elle a répondu aux deux questions posées. L'article 174 ne prescrit aucune forme spéciale en laquelle la décision doit être rendue et, à mon avis, il importe peu qu'elle soit rendue dans le jugement même ou dans les motifs du jugement, pourvu qu'il soit clair, comme c'est le cas en l'espèce, qu'elle lie toutes les parties concernées.

Examinons maintenant le fond du litige.

Dans l'examen des réponses données par M. Tremblay aux deux questions posées par le Ministre, nous devons tenir compte du fait qu'il s'est senti lié, dans l'application de l'article 68 de la Loi³, par un principe applicable en matière d'évaluation, selon lequel, en cas de vente d'un terrain

³ Cet article se lit comme suit:

68. Lorsqu'une somme peut raisonnablement être considérée comme étant en partie la contrepartie de la disposition de tout bien d'un contribuable, et comme étant en partie la contrepartie de quelque chose d'autre, la partie de la somme qui peut raisonnablement être considérée comme étant la contrepartie de cette disposition est réputée être le produit de la disposition de ce bien, quelle que soit la forme ou les effets juridiques du contrat ou de la convention; et la personne qui a acquis le bien à la suite de sa disposition est réputée l'avoir acquis à un prix égal à la même partie de cette somme.

Je n'admets pas l'allégation de l'avocat de l'intimée, selon laquelle l'article 68 n'est pas applicable en l'espèce. A mon avis, cet article est applicable «lorsqu'une somme peut raisonnablement être considérée comme étant en partie la contrepartie de la disposition de tout bien d'un contribuable, et comme étant en partie la contrepartie de la disposition d'un autre type de bien ou de quelque chose d'autre».

price paid must first be applied to the land. As it was common ground that the price of \$185,000 paid for the property of Matador Inc. was less than the market value of the bare land, the Board felt constrained by this principle, which it regarded as a rule of law, to conclude that the whole of the price of \$185,000 had to be applied to the land. It is clear, in my view, that the Board erred in law in so deciding. In allocating the price of \$185,000 between land and building, the Board was governed by section 68. It had to make that allocation reasonably, having regard to all circumstances. It could not, without error, make that allocation by applying blindly a principle that was never intended to govern the allocation to be made under section 68.

Counsel for the respondent tried to justify the Board's decision by saying that it was founded on the finding that the market value of the whole property (land and building) did not exceed the fair market value of the bare land. This is in my view a wrong interpretation of the decision. The Board, far from finding that the presence of the building on the land sold by Matador Inc. did not increase the fair market value of the property, seems to have held, not only that the fair market value of the land was \$200,000 but also that the fair market value of the whole property was \$500,000.

In the circumstances disclosed by the record, it is clear that the allocation of the price of \$185,000 between land and building should have been made on the basis

(a) of the Board's finding that the fair market value of the land (without the building) was \$200,000, and

(b) of the Board's view as to the amount by which the fair market value of the land was increased by reason of the presence of the building.⁴

For these reasons, I would grant the application, set aside the determination of the Board in respect

⁴ The Board should not, in my opinion, try to determine the value of the building as if it were an entity separate from land. In order to arrive at the fair market value of the building, the Board should make a comparison between the value of the land without the building and the value of the land with the building.

bâti à un prix inférieur à celui du marché, il faut d'abord imputer ce prix au terrain. Puisqu'il était reconnu que le prix de \$185,000 payé pour la propriété de Matador Inc. était inférieur à la valeur marchande du terrain non bâti, la Commission, considérant ce principe comme une règle de droit, en a conclu qu'il fallait imputer au terrain le montant total des \$185,000. Il est clair, à mon avis, qu'elle a ainsi commis une erreur de droit. Dans la répartition de ce montant entre le terrain et l'immeuble, elle était tenue d'appliquer l'article 68. Elle devait répartir ce montant raisonnablement, en tenant compte de toutes les circonstances de l'espèce. A cet égard, elle ne pouvait, sans commettre d'erreur, avoir aveuglément recours à un principe inapplicable à une répartition à effectuer sous l'empire de l'article 68.

L'avocat de l'intimée a essayé de justifier la décision de la Commission en affirmant qu'elle est fondée sur la conclusion voulant que la juste valeur marchande de toute la propriété (terrain et immeuble) ne dépassait pas celle du terrain nu. A mon avis, c'est là une interprétation erronée de la décision. Loin d'avoir conclu que l'immeuble n'ajoutait rien à la juste valeur marchande de la propriété vendue par Matador Inc., la Commission a jugé non seulement que la juste valeur marchande du terrain s'élevait à \$200,000 mais aussi que celle de toute la propriété s'élevait à \$500,000.

Des circonstances relatées par le dossier, il ressort clairement qu'on aurait dû répartir la somme de \$185,000 entre le terrain et l'immeuble en tenant compte:

a) de la conclusion de la Commission selon laquelle la juste valeur marchande du terrain (sans l'immeuble) s'élevait à \$200,000 et

b) de l'avis de la Commission quant au montant dont fut augmentée la juste valeur marchande du terrain en raison de la présence de l'immeuble.⁴

Pour ces motifs, je suis d'avis d'accueillir la demande, d'annuler la décision de la Commission

⁴ A mon avis, la Commission ne doit pas essayer de déterminer la valeur de l'immeuble comme s'il s'agissait d'une entité distincte du terrain. Pour déterminer la juste valeur marchande de l'immeuble, elle doit comparer la valeur du terrain nu à celle du terrain bâti.

of the two questions set forth in the Minister's application and refer the matter back for determination on the basis that the allocation of the price of \$185,000 between land and building must be made in the light of the Board's finding concerning the market value of the land and of the land with the building.

* * *

RYAN J.: I agree.

* * *

LALANDE D.J.: I agree with the judgment of Mr. Justice Pratte.

concernant les deux questions exposées dans la demande du Ministre et de renvoyer l'affaire afin que la décision y afférente tienne compte de ce que la répartition du montant de \$185,000 entre le terrain et l'immeuble doit être effectuée conformément aux conclusions de la Commission quant à la valeur marchande du terrain nu et celle du terrain bâti.

* * *

b

LE JUGE RYAN: Je suis d'accord.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT LALANDE: Je suis d'accord avec le jugement prononcé par mon collègue le juge Pratte.