

T-1206-74

T-1206-74

**Crown Trust Company as Trustee of Suburban Realty Trust (Plaintiff)****Crown Trust Company, en sa qualité de fiduciaire de Suburban Realty Trust (Demanderesse)**

v.

a c.

**The Queen (Defendant)****La Reine (Défenderesse)**

Trial Division, Addy J.—Montreal, April 26; Ottawa, May 2, 1977.

Division de première instance, le juge Addy—Montréal, le 26 avril; Ottawa, le 2 mai 1977.

*Income tax — Allocation of purchase price between depreciable and non-depreciable portions of real estate — Municipal valuation key factor — Contradictory assessments — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 20(6)(g) — Charter of the City of Montreal, 1960, S.Q. 1959-60, c. 102.*

b *Impôt sur le revenu — Répartition du prix d'achat entre la partie amortissable et non amortissable des biens immeubles — L'évaluation municipale est le critère de base — Cotisations contradictoires — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 20(6)g) — Charte de la ville de Montréal, 1960, S.Q. 1959-60, c. 102.*

In December 1969, the plaintiff sold revenue-producing apartment buildings to a third party. For that taxation year, the Minister assessed the same asset, the lands or undepreciable portion of the real estate, at a much lower value for the plaintiff than for the purchaser. The plaintiff appealed the assessment. A special order made under section 174(3)(b) of the *Income Tax Act* ordered that the purchasers be added as a party, and that the trial determine the portion of the aggregate purchase price to be allocated to the buildings and the land.

c En décembre 1969, la demanderesse a vendu à des tiers des immeubles résidentiels générateurs de revenus. La cotisation établie par le Ministre, pour cette année d'imposition, à l'égard des mêmes actifs, soit les terrains ou la partie non amortissable des biens immeubles, était beaucoup moins élevée pour la demanderesse que pour l'acheteur; d'où appel interjeté par la demanderesse de cette cotisation. Par ordonnance spéciale rendue conformément à l'article 174(3)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il a été ordonné que les acheteurs soient constitués parties à l'action et que le tribunal détermine quelle fraction du prix total d'achat pouvait être attribuée aux bâtiments et aux terrains.

*Held*, the appeal is allowed. Pursuant to section 20(6)(g), in order to determine what part of the total amount can be "reasonably regarded" as being consideration for the disposition of the lands as opposed to the buildings, the Court must consider the whole; each of the two elements constituting the whole must necessarily be subject to whatever advantages or disadvantages actually flow from the existence, nature, site, use and condition of the other as well as whatever other factors might affect the desirability, marketability and investment value of the other. Whether the Minister has made, for the same taxation year regarding the same asset, two absolutely contradictory and mutually exclusive assessments arising out of the same transaction, it would be ludicrous for the Court to allow the Minister, in such a case, to enjoy the benefit of the burden of proof which he normally enjoys in assessment appeal cases, since the Minister is, in the same action, seeking to have the Court confirm two contradictory statements.

d *Arrêt*: l'appel est accueilli. Conformément à l'article 20(6)g) et de façon à déterminer quelle fraction du montant total peut être «raisonnablement considérée» comme le prix de vente des terrains par rapport à celui des bâtiments, la Cour doit les examiner en bloc; chacun de ces deux éléments est sujet aux avantages et aux désavantages qui découlent effectivement de l'existence, de la nature, de l'emplacement, de l'utilisation et de l'état de l'autre élément ainsi que de tout autre facteur qui peut influencer sur la demande, la facilité de vente et la valeur d'investissement de l'autre élément. Si le Ministre a établi pour la même année d'imposition et les mêmes actifs deux cotisations absolument contradictoires et incompatibles découlant d'une même transaction, il serait ridicule que la Cour l'exempte alors du fardeau de la preuve, privilège dont il jouit habituellement lorsque les cotisations sont portées en appel. En effet, dans la même action, il demande à la Cour d'entériner deux déclarations contradictoires.

*The Turnbull Real Estate Company v. The King, Corkery v. The King; DeBury v. The King* (1903) 33 S.C.R. 677, followed.

h Arrêts suivis: *The Turnbull Real Estate Company c. Le Roi; Corkery c. Le Roi; DeBury c. Le Roi* (1903) 33 R.C.S. 677.

INCOME tax appeal.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

i AVOCATS:

*Richard W. Pound* for plaintiff.  
*Roger Roy and Marc Boivin* for defendant.

*Richard W. Pound* pour la demanderesse.  
*Roger Roy et Marc Boivin* pour la défenderesse.

*Louis Bass* (himself) for joined parties.

j *Louis Bass* (en son nom) pour les personnes constituées parties.

## SOLICITORS:

*Stikeman, Elliott, Tamaki, Mercier & Robb*,  
Montreal, for plaintiff.

*Deputy Attorney General of Canada* for  
defendant. <sup>a</sup>

*Schlesinger & Schlesinger*, Montreal, for  
joined parties.

*The following are the reasons for judgment* <sup>b</sup>  
*rendered in English by*

ADDY J.: This action, as originally constituted, consisted of an appeal by the plaintiff of an assessment for income tax purposes for the taxation year 1969, of revenue-producing apartment buildings in Montreal sold by the plaintiff on the 30th of December 1969 to Louis Bass, Bennie Bass and Moe Bass (hereinafter referred to as "the Bass brothers"). <sup>c</sup>

By re-assessment notices, issued at various intervals, the Minister assessed the non-depreciable portions of the real estate, that is the lands, in so far as the plaintiff was concerned at an amount of \$169,000 and for the same year in so far as the Bass brothers are concerned, at an amount of \$350,089. <sup>d</sup>

Before trial, by special order pursuant to section 174(3)(b) of the *Income Tax Act*, the Bass brothers were joined in the action as parties and it was further ordered that the question to be determined at trial would be the following: <sup>e</sup>

For the purpose of paragraph 20(6)(g) of the Act, what portion of the aggregate price of certain land, buildings and equipment located on Grenet Street in the City of St. Laurent in the amount of \$1,335,000, sold on December 30, 1969, by the Plaintiff to the Joined Parties can reasonably be regarded as attributable to the land and buildings respectively? <sup>f</sup>

The price paid on the 30th of December 1969 for the lands, buildings and equipment was \$1,335,000. It is not disputed that the value of the equipment was \$18,000. The consideration for the lands and buildings was therefore \$1,317,000. <sup>g</sup>

Since no one has attempted to establish that the purchase price of \$1,317,000 paid on the 30th of December 1969, as aforesaid, did not represent the fair market price at that time of both lands and buildings as a whole, and since the transaction was an arm's length one, and both the vendor and the <sup>h</sup>

## PROCUREURS:

*Stikeman, Elliott, Tamaki, Mercier & Robb*,  
Montréal, pour la demanderesse.

*Le sous-procureur général du Canada* pour la  
défenderesse. <sup>a</sup>

*Schlesinger & Schlesinger*, Montréal, pour les  
personnes constituées parties.

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

LE JUGE ADDY: La demanderesse a, à l'origine, interjeté appel de la cotisation d'impôt sur le revenu établie pour l'année d'imposition 1969 à l'égard d'immeubles résidentiels générateurs de revenus situés à Montréal et vendus par elle le 30 décembre 1969 à Louis Bass, Bennie Bass et Moe Bass (ci-après appelés «les frères Bass»). <sup>c</sup>

Le Ministre a émis à diverses dates des avis de nouvelles cotisations pour la partie non amortissable des biens immeubles, c'est-à-dire les terrains. Lesdites cotisations se chiffrent à \$169,000 pour la demanderesse et à \$350,089 pour les frères Bass, et ce, pour la même année d'imposition. <sup>d</sup>

Avant le procès, les frères Bass ont été constitués parties à l'action par ordonnance spéciale rendue conformément à l'article 174(3)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'ordonnance prescrivait en outre que le tribunal se prononce sur la question suivante: <sup>e</sup>

[TRADUCTION] Aux fins de l'alinéa 20(6)(g) de la Loi, quelle fraction du prix total de \$1,335,000 versé pour les terrains, les bâtiments et le matériel, situés sur la rue Grenet à Ville Saint-Laurent et vendus le 30 décembre 1969 par la demanderesse aux personnes constituées parties, peut raisonnablement être attribuée aux terrains et aux bâtiments respectivement? <sup>f</sup>

Une somme de \$1,335,000 a été versée le 30 décembre 1969 comme prix des terrains, des bâtiments et du matériel. La valeur du matériel, fixée à \$18,000, n'est pas contestée. Les terrains et les bâtiments ont donc été payés \$1,317,000. <sup>g</sup>

Personne n'a cherché à établir que le prix d'achat de \$1,317,000 versé le 30 décembre 1969, comme il est dit précédemment, ne constituait pas à ce moment-là la juste valeur marchande des terrains et bâtiments vendus en bloc. Il s'agit d'une transaction sans lien de dépendance et le vendeur <sup>h</sup>

purchasers were obviously astute and well-informed parties and, finally, since the vendor was under no particular pressure to sell and the purchasers had no particular need for that specific property, I find no difficulty in coming to the conclusion that the price paid represented the actual or real value of both the lands and buildings. In other words, the purchasers paid neither too much nor too little for either the lands or the buildings when they purchased the whole.

The expert called by the plaintiff gave no consideration whatsoever to the value of the lands as they existed in 1969, that is, with the apartment buildings actually erected on them; on the contrary, in accordance with his instructions, he valued the lands as if they were completely vacant and made no inspection or valuation of the buildings. This was a completely improper approach and is of little assistance to the Court; pursuant to section 20(6)(g), in order to determine what part of the total amount can be "reasonably regarded" as being consideration for the disposition of the lands as opposed to the buildings, the Court must consider the whole; each of the two elements constituting the whole must necessarily be subject to whatever advantages or disadvantages actually flow from the existence, nature, site, use and condition of the other as well as whatever other factors might affect the desirability, marketability and investment value of the other.

No other expert real estate valuation evidence whatsoever was offered and the Court is left only with the valuations for municipal assessment purposes. The Court is permitted to use municipal assessments in arriving at a valuation of property. (See *The Turnbull Real Estate Company v. The King*; *Corkery v. The King*; *DeBury v. The King*<sup>1</sup>.)

Section 818(c) of the *Charter of the City of Montreal, 1960*<sup>2</sup>, which governs assessments within the City of Montreal, requires that the assessment rolls reflect the "actual value of the immovables and, separately, that of the lots and that of the buildings thereon erected". It appears therefore that assessors in Montreal are obliged by law to assess both lands and buildings in accord-

et les acheteurs étaient manifestement avertis et bien informés. Enfin, le vendeur n'était pas contraint de vendre et les acheteurs n'avaient pas vraiment besoin de cette propriété précise. Je peux donc facilement conclure que le prix versé représentait la valeur effective et réelle des terrains et des bâtiments. En d'autres termes, les acheteurs ont versé un prix qui n'était ni trop élevé, ni trop bas pour les terrains et les bâtiments vendus en bloc.

L'expert cité comme témoin par la demanderesse n'a accordé aucune attention à la valeur qu'avaient les terrains en 1969, c'est-à-dire lorsque s'y trouvaient déjà les immeubles résidentiels qui y sont actuellement érigés; au contraire, conformément aux directives qu'il avait reçues, il a évalué les terrains comme s'ils n'étaient pas du tout bâtis et il n'a fait aucun examen ni évaluation des bâtiments. Cette méthode est tout à fait inappropriée et est de peu de secours pour le tribunal; conformément à l'article 20(6)g) et de façon à déterminer quelle fraction du montant total peut être «raisonnablement considérée» comme le prix de vente des terrains par rapport à celui des bâtiments, la Cour doit les examiner en bloc; chacun de ces deux éléments est sujet aux avantages et aux désavantages qui découlent effectivement de l'existence, de la nature, de l'emplacement, de l'utilisation et de l'état de l'autre élément ainsi que de tout autre facteur qui peut influencer sur la demande, la facilité de vente et la valeur d'investissement de l'autre élément.

Aucun autre expert n'a témoigné au sujet de l'évaluation des biens immeubles et la Cour n'a à sa disposition que l'évaluation établie aux fins municipales. La Cour peut l'utiliser pour évaluer un bien. (Voir *The Turnbull Real Estate Company c. Le Roi*; *Corkery c. Le Roi*; *DeBury c. Le Roi*<sup>1</sup>.)

L'article 818c) de la *Charte de la ville de Montréal, 1960*<sup>2</sup>, qui régit l'évaluation sur le territoire de cette ville, exige que le rôle d'évaluation reflète «la valeur réelle des immeubles et, séparément celle des lots et celle des bâtiments qui s'y trouvent». Il semble donc qu'à Montréal la loi oblige les estimateurs à évaluer les lots et les bâtiments suivant leur valeur réelle. Il existe une

<sup>1</sup> (1903) 33 S.C.R. 677.

<sup>2</sup> S.Q. 1959-60, c. 102.

<sup>1</sup> (1903) 33 R.C.S. 677.

<sup>2</sup> S.Q. 1959-60, c. 102.

ance with their actual value. A similar provision exists in the *Cities and Towns Act*<sup>3</sup> which governs the remainder of the Province of Quebec. There was some evidence that, as a result of a study made of some areas in Montreal, it was found that in 1976, realty there had been assessed at that time at about 90% of actual value. There is no evidence as to what the situation was in 1969. In any event, if the assessors were not in 1969 assessing strictly in accordance with actual value, there is still no reason to conclude or even suspect that they were not applying the same variation from either current market price or actual value to both lands and buildings, whatever that variation might be.

In view of there being no evidence to the contrary, I find that, on the balance of probabilities, the proportion which the municipal valuation of the land for the year 1969-70 bears to that of the whole is the correct one. The municipal valuation or assessment for taxation year 1969-70 of \$217,050 for the lands and \$1,313,500 for the buildings, establishes a proportion of 14.18% of the value as being attributable to the lands.

On applying that proportion to the value of the whole, as determined by the above-mentioned sale price of \$1,317,000 paid for the lands and buildings, one arrives at the amount of \$186,750. I find that amount to be the portion of the aggregate price of the lands, buildings and equipment concerned in this action which can reasonably be regarded as attributable to the lands and the balance, namely \$1,130,250, as attributable to the buildings.

The assessments of the plaintiff and of the Bass brothers for the taxation year 1969 will therefore be referred back to the Minister for re-assessment in accordance with these figures.

Before dealing with the question of costs, I would like to add that where, as in the present case, the Minister has made for the same taxation year regarding the same asset, two absolutely contradictory and mutually exclusive assessments arising out of the same transaction, it would be ludicrous for the Court to allow the Minister, in such a case, to enjoy the benefit of the burden of proof which he normally enjoys in assessment appeal

<sup>3</sup> R.S.Q. 1964, c. 193, s. 485(1).

disposition semblable dans la *Loi des cités et villes*<sup>3</sup> qui s'applique au reste de la province de Québec. On a allégué en preuve qu'une étude faite dans la région de Montréal avait démontré qu'en 1976 les biens immeubles avaient été évalués à environ 90% de leur valeur réelle. On n'a produit aucune preuve de ce qui se faisait en 1969. En tout état de cause, si les estimateurs n'évaluaient pas strictement, en 1969, suivant la valeur réelle des biens, il n'y a aucune raison de conclure ni même de supposer qu'ils n'appliquaient pas le même écart entre le prix courant du marché ou la valeur réelle aux terrains et aux bâtiments, quel que soit cet écart.

En l'absence de preuve contraire, j'estime, d'après la prépondérance des probabilités, que la proportion de l'évaluation municipale attribuée aux terrains pour l'année 1969-70 est exacte. L'évaluation municipale pour l'année d'imposition 1969-70 (\$217,050 pour les terrains et de \$1,313,500 pour les bâtiments) fixe la valeur des terrains à 14.18% de l'évaluation totale.

Si l'on applique ce pourcentage à la valeur globale des biens, soit au prix de vente de \$1,317,000 versé pour les terrains et les bâtiments, on obtient une somme de \$186,750. Je suis d'avis que cette somme représente la proportion du prix total versé pour les terrains, les bâtiments et le matériel en cause ici qui peut être raisonnablement attribuée aux terrains. Le solde, soit \$1,130,250, peut être attribué aux bâtiments.

Les cotisations de la demanderesse et des frères Bass pour l'année d'imposition 1969 seront donc renvoyées au Ministre pour qu'il établisse de nouvelles cotisations conformément à ces chiffres.

Avant de me prononcer sur la question des dépens, j'aimerais ajouter que si, comme en l'espèce, le Ministre a établi pour la même année d'imposition et les mêmes actifs deux cotisations absolument contradictoires et incompatibles découlant d'une même transaction, il serait ridicule que la Cour exempte alors le Ministre du fardeau de la preuve, privilège dont il jouit habituellement lorsque les cotisations sont portées en

<sup>3</sup> S.R.Q. 1964, c. 193, art. 485(1).

cases, since the Minister is, in the same action, seeking to have the Court confirm two contradictory statements.

Counsel for the plaintiff, at trial, requested costs on the solicitor-and-client basis in any event of the cause and the question of costs was argued before me.

Although there appears to be no legal bar to the Minister assessing two different amounts for the same asset in the same taxation year when the value to be determined arises out of the same transaction, I feel that this custom is highly improper and fundamentally unfair and constitutes the kind of conduct which is most likely to bring the taxing authority into disrepute.

As previously stated, the servants of the defendant, in the case at bar, valued the lands at the time of sale at \$169,000 in so far as the plaintiff was concerned. The plaintiff contested that assessment, claiming in its statement of claim that the lands were worth \$350,089. The defendant's assessors, while still maintaining the valuation of \$169,000 against the plaintiff who was the vendor, then deliberately used the very figure alleged by the plaintiff of \$350,089 and issued a supplementary assessment in that amount against the purchasers, the Bass brothers. The Minister confirmed this last-mentioned assessment.

The defendant then made a motion to have the Bass brothers joined and subsequently sat back quite confidently allowing the two sets of taxpayers to fight it out among themselves and have the Court decide who should pay the piper.

Assessors of the Department of National Revenue in issuing assessments owe a duty to the public in general and to the taxpayers concerned by the assessment in particular, to do so in a *bona fide* and conscientious manner. The provisions of the *Income Tax Act* are not intended to allow them to merely issue figures indiscriminately nor the Minister to subsequently confirm those figures with obvious disregard to the value of the asset and then oblige taxpayers to resort to the courts to do what they should have done in the first place in accordance with their statutory duty, namely, to make an honest attempt to determine what a reasonable value really is.

appel. En effet, dans la même action, il demande à la Cour d'entériner deux déclarations contradictoires.

<sup>a</sup> L'avocat de la demanderesse a demandé, au procès, que les dépens soient accordés sur une base procureur-client quelle que soit l'issue de la cause, et ce point a été débattu devant moi.

<sup>b</sup> Cependant, aucune disposition légale n'empêche le Ministre d'établir deux cotisations différentes pour le même actif et la même année d'imposition, lorsque la valeur à fixer découle de la même transaction. Je trouve cette pratique fort irrégulière et fondamentalement injuste. C'est ce genre de conduite qui contribue probablement à la mauvaise réputation de l'administration fiscale.

<sup>c</sup> Ainsi qu'il est dit précédemment, en l'espèce les fonctionnaires de la défenderesse ont évalué les terrains au jour de la vente à \$169,000 pour ce qui est de la demanderesse. Celle-ci a contesté la cotisation en alléguant dans sa déclaration que lesdits terrains valaient \$350,089. Les estimateurs de la défenderesse, tout en maintenant à l'égard de la demanderesse-venderesse l'évaluation de \$169,000, ont délibérément utilisé le chiffre de \$350,089 avancé par ladite demanderesse et ont émis une cotisation supplémentaire de ce montant à l'égard des acheteurs, les frères Bass. Le Ministre a entériné cette dernière cotisation.

<sup>d</sup> La défenderesse a alors présenté une requête visant à constituer parties les frères Bass et a ensuite attendu paisiblement, laissant les deux groupes de contribuables se battre entre eux et la Cour décider qui devrait payer les pots cassés.

<sup>e</sup> Les estimateurs du ministère du Revenu national quand ils établissent les cotisations, ont le devoir, envers le public en général et en particulier envers les contribuables visés par la cotisation, d'y procéder de bonne foi et consciencieusement. Les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne les autorisent pas à donner des chiffres au hasard, pas plus qu'elles n'autorisent le Ministre à entériner subséquentement ces chiffres avec une négligence manifeste, obligeant ainsi les contribuables à s'adresser à la cour pour qu'ils fassent ce qu'ils auraient dû faire en premier lieu, conformément à leur devoir statutaire, soit chercher honnêtement à établir la valeur réelle des biens.

For the above reasons, I am allowing both the plaintiff and the Bass brothers their costs throughout on a solicitor-and-client basis, except that the fees of the witnesses Mr. Bigras and Mr. Attes shall be taxed on a party-and-party basis and that of the aforesaid witness Mr. Attes, shall be taxed as an ordinary witness and not as an expert since he was not allowed to testify as such at the trial.

Pour ces motifs, j'accorde à la demanderesse et aux frères Bass leurs frais dans toutes les instances sur la base procureur-client, sauf les honoraires des témoins Bigras et Attes qui seront taxés sur la base de frais entre parties. Ceux dudit témoin Attes seront taxés comme ceux d'un témoin ordinaire et non comme ceux d'un expert, puisqu'il ne lui a pas été permis de témoigner à ce titre au procès.