

A-703-98

A-703-98

Timothy R. Pedwell (*Appellant*)**Timothy R. Pedwell** (*appelant*)

v.

c.

Her Majesty the Queen (*Respondent*)**Sa Majesté la Reine** (*intimée*)*INDEXED AS: PEDWELL v. CANADA (C.A.)**RÉPERTORIÉ: PEDWELL c. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Stone, Rothstein and Evans JJ.A.—
Toronto, May 17; Ottawa, June 12, 2000.

Cour d'appel, juges Stone, Rothstein et Evans, J.C.A.—
—Toronto, 17 mai; Ottawa, 12 juin 2000.

Income tax — Reassessment — Taxpayer found by T.C.C. to have appropriated to himself net proceeds of sale of lot, farmhouse in 84-acre parcel of land, deposit on agreement to sell 16 other lots in same parcel — Parcel belonging to corporation controlled by taxpayer — Appropriation of proceeds of sale, deposit on agreement for sale not basis of Minister's reassessment, not pleaded by Minister before T.C.C. — Minister bound by own basis of assessment — Not open to Court to construct own basis of assessment different from reassessment — T.C.J. changing basis of assessment without taxpayer having opportunity to address change — Crown, Court bound by assessment appealed from, unless amended, adequate notice given of intention to rely on different basis within limitation period — T.C.J. erred in finding taxpayer liable on basis different from that in Minister's notice of reassessment.

Impôt sur le revenu — Nouvelle cotisation — La C.C.I. a conclu que le contribuable s'était approprié le produit net de la vente d'un lot et d'une maison de ferme situés sur une parcelle de 84 acres ainsi que le dépôt afférent à une promesse de vendre 16 autres lots situés sur la même parcelle — La parcelle appartenait à une société par actions contrôlée par le contribuable — L'appropriation du produit de la vente et celle du dépôt afférent à la promesse de vente n'ont pas fondé la nouvelle cotisation du ministre et n'ont pas été plaidées par le ministre devant la C.C.I. — Le ministre est lié par les motifs de sa propre cotisation — Il n'est pas loisible à la Cour d'élaborer elle-même des motifs de cotisation différents de la nouvelle cotisation — La C.C.I. a modifié le fondement de la cotisation sans que le contribuable ait la possibilité de se faire entendre à ce sujet — La Couronne et la Cour doivent s'en tenir à la cotisation faisant l'objet de l'appel, à moins qu'elle n'ait été modifiée ou qu'un avis adéquat de l'intention d'invoquer des motifs différents n'ait été donné avant l'expiration du délai prévu à cette fin — La C.C.I. a commis une erreur en concluant à l'assujettissement de l'appelant pour des motifs différents de ceux indiqués dans l'avis de nouvelle cotisation émis par le ministre.

This was an appeal from a decision by the Tax Court of Canada finding the appellant to have appropriated to himself the net proceeds of the sale of a lot in an 84-acre parcel of land, and a deposit on an agreement to sell 16 other lots in the same parcel. In October 1988, a company controlled by the appellant acquired 84-acres of land for a price of \$183,593. In July 1989, the original farmhouse on one of the lots in the 84-acre parcel of land was sold to Mr. and Mrs. David Euler for \$135,000 which was paid into the trust account at the appellant's law firm, Pedwell & Pedwell. That sale generated net proceeds of \$125,360. The same year, Landpark Homes Inc. agreed to purchase 16 lots in the 84-acre parcel by making a deposit of \$22,500 into the trust account at Pedwell & Pedwell. The Minister reassessed the appellant by adding to his 1989 income tax an amount of \$183,593 for the appropriation of the property from the corporation and \$106,974 for unreported net profit on the sale of the farmhouse to D. Euler. By notice of reassessment dated April 4, 1996, the Minister allowed the appellant's

Il s'agissait d'un appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt qui a conclu que l'appelant s'était approprié le produit net de la vente d'un lot faisant partie d'une parcelle de 84 acres, ainsi que le dépôt afférent à une promesse de vendre 16 autres lots situés sur la même parcelle. En octobre 1988, une compagnie contrôlée par l'appelant a acquis 84 acres de terres au coût de 183 593 \$. En juillet 1989, la maison de ferme originale située sur l'un des lots faisant partie de la parcelle de 84 acres a été vendue à M. et M^{me} David Euler pour une somme de 135 000 \$, qui a été versée dans le compte en fiducie du cabinet d'avocats de l'appelant, Pedwell & Pedwell. Cette vente a engendré un produit net de 125 360 \$. La même année, Landpark Homes Inc. a convenu d'acheter 16 lots de la parcelle de 84 acres en déposant 22 500 \$ dans le compte en fiducie de Pedwell & Pedwell. Le ministre a cotisé de nouveau l'appelant en ajoutant à son revenu pour l'année d'imposition 1989 un montant de 183 593 \$ pour l'appropriation du bien-fonds de la société par actions ainsi qu'un montant de 106 974 \$ pour

objection to the reassessment of \$106,974 but maintained the reassessment for \$183,593. The Tax Court Judge allowed the appellant's appeal in respect of the Minister's assessment based on the appropriation of the 84 acres, but went on to find that the proceeds of \$125,360 on the Euler sale and the Landpark deposit of \$22,500 were appropriated to the appellant. The issue on appeal was whether the Tax Court Judge erred in finding the appellant liable on a basis different from that in the Minister's notice of reassessment.

Held, the appeal should be allowed.

Taxpayers must know the basis upon which they are being assessed so that they may advance the proper evidence to challenge the assessment. The principle that the Minister is bound by his basis of assessment is applicable to a judicial determination on a basis different from that in the notice of reassessment. The Tax Court, like the Crown, is not able to change the basis of reassessment after a limitation period expires. It is not open to the Court to construct its own basis of assessment differently from the basis of the Minister's reassessment of the taxpayer. Where the Minister does not change the basis of assessment before the limitation period expires, the Tax Court Judge is bound by the assessment at issue before the Court. On his own motion, the Tax Court Judge changed the basis of that assessment without the appellant having the opportunity to address the change. By referring the matter back to the Minister to reassess on the basis that the Euler proceeds and the Landpark deposit were appropriated, he allowed the Minister to appeal his own reassessment. The Crown and therefore the Court are bound by the assessment appealed from, unless it has been amended, or adequate notice given of an intention to rely on a different basis for it, within the limitation period and before judgment is rendered by the Tax Court, which was not the case here. Where the basis of the Minister's assessment is one transaction, the Court cannot, *ex post facto*, broaden the scope of the assessment to include other transactions. The Tax Court Judge erred in finding the appellant liable on a basis different from that in the Minister's April 4, 1996 notice of reassessment which was at issue in the tax appeal. It was also an error for the Tax Court Judge to find, without evidence, that the Landpark deposit was paid to the appellant.

le profit net non déclaré sur la vente de la maison de ferme à D. Euler. Par avis de nouvelle cotisation daté du 4 avril 1996, le ministre a accueilli l'opposition de l'appellant à la nouvelle cotisation de 106 974 \$, mais a confirmé la nouvelle cotisation de 183 593 \$. Le juge de la Cour de l'impôt a accueilli l'appel interjeté par l'appellant relativement à la cotisation du ministre qui était fondée sur l'appropriation des 84 acres, mais il a conclu par la suite que l'appellant s'était approprié le produit de la vente à Euler, soit 125 360 \$, et le dépôt versé par Landpark, soit 22 500 \$. La question en litige en appel était de savoir si le juge de la Cour de l'impôt avait commis une erreur en concluant à l'assujettissement de l'appellant pour des motifs différents de ceux indiqués dans l'avis de nouvelle cotisation du ministre.

Arrêt: l'appel est accueilli.

Les contribuables doivent savoir pour quels motifs ils font l'objet d'une cotisation, de manière à ce qu'ils puissent présenter les éléments de preuve appropriés pour la contester. Le principe que le ministre est lié par les motifs de sa cotisation est applicable à une décision judiciaire rendue pour des motifs différents de ceux figurant dans l'avis de nouvelle cotisation. Comme la Couronne, la Cour de l'impôt ne peut pas modifier les motifs d'une nouvelle cotisation après l'expiration du délai prévu à cette fin. Il n'est pas loisible à la Cour d'élaborer elle-même des motifs de cotisation différents de ceux qui constituent le fondement de la nouvelle cotisation établie par le ministre relativement au contribuable. Lorsque le ministre ne modifie pas les motifs de la cotisation avant l'expiration du délai prévu à cette fin, le juge de la Cour de l'impôt doit s'en tenir à la cotisation en litige. Le juge de la Cour de l'impôt a pris l'initiative de modifier le fondement de cette cotisation sans que l'appellant ait la possibilité de se faire entendre à ce sujet. En renvoyant l'affaire au ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation fondée sur l'appropriation du produit de la vente à Euler et du dépôt versé par Landpark, il a permis au ministre d'interjeter appel de sa propre nouvelle cotisation. La Couronne et, par conséquent, la Cour doivent s'en tenir à la cotisation faisant l'objet de l'appel, à moins qu'elle n'ait été modifiée ou qu'un avis adéquat de l'intention d'invoquer des motifs différents à l'appui de cette cotisation n'ait été donné avant l'expiration du délai prévu à cette fin et avant que jugement soit rendu par la Cour de l'impôt, ce qui n'a pas été le cas en l'espèce. Lorsque le fondement de la cotisation du ministre est une opération, la Cour ne peut pas après coup élargir la portée de la cotisation pour que celle-ci vise également d'autres opérations. Le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur en concluant à l'assujettissement de l'appellant pour des motifs différents de ceux indiqués dans l'avis de nouvelle cotisation qui a été émis le 4 avril 1996 par le ministre et qui faisait l'objet du litige dans l'appel en matière fiscale. Il a également commis une erreur en concluant que le dépôt fait par Landpark avait été versé à l'appellant, alors qu'il n'y avait aucune preuve en ce sens.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 152(9) (as am. by S.C. 1999, c. 22, s. 63.1).

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 6(1)(a) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 1), 15(1) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 8), 56(2) (as am. by S.C. 1987, c. 46, s. 15), 163(2) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 142).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Continental Bank of Canada v. Canada, [1998] 2 S.C.R. 358; (1998), 163 D.L.R. (4th) 430; 98 DTC 6501; 229 N.R. 44.

APPEAL from a decision by the Tax Court of Canada ((1998), 99 DTC 63) finding the appellant to have appropriated the net proceeds of the sale of a lot in an 84-acre parcel of land, and a deposit on an agreement to sell 16 other lots in the same parcel. Appeal allowed.

APPEARANCES:

Douglas H. Mathew for appellant.
Judith Sheppard for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Thorsteinssons, Toronto, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

ROTHSTEIN J.A.:

ISSUE

[1] This is an appeal from an October 29, 1998 decision of the Tax Court of Canada [(1998), 99 DTC 63] in which the appellant was found to have appropriated to himself:

(1) the net proceeds of the sale of a lot in an 84-acre parcel of land belonging to a company he controlled; and

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 152(9) (mod. par L.C. 1999, ch. 22, art. 63.1).

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 6(1)a) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 1), 15(1) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 8), 56(2) (mod. par L.C. 1987, ch. 46, art. 15), 163(2) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 142).

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

Banque Continentale du Canada c. Canada, [1998] 2 R.C.S. 358; (1998), 163 D.L.R. (4th) 430; 98 DTC 6501; 229 N.R. 44.

APPEL d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt ((1998), 99 DTC 63) qui a conclu que l'appellant s'était approprié le produit net de la vente d'un lot faisant partie d'une parcelle de 84 acres, ainsi que le dépôt afférent une promesse de vendre 16 autres lots situés sur la même parcelle. Appel accueilli.

ONT COMPARU:

Douglas H. Mathew pour l'appellant.
Judith Sheppard pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Thorsteinssons, Toronto, pour l'appellant.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

LE JUGE ROTHSTEIN, J.C.A.:

LA QUESTION EN LITIGE

[1] Il s'agit d'un appel de la décision rendue le 29 octobre 1998 par la Cour canadienne de l'impôt [(1998), 99 DTC 63] qui a conclu que l'appellant s'était approprié:

1) le produit net de la vente d'un lot faisant partie d'une parcelle de 84 acres appartenant à une compagnie qu'il contrôlait;

(2) a deposit on an agreement to sell 16 other lots in the same 84-acre parcel.

2) le dépôt afférent à une promesse de vente de 16 autres lots situés dans la même parcelle de 84 acres.

The learned Tax Court Judge found the appellant liable to include the appropriated sums (\$125,360 + \$22,500 = \$147,860) in his income in his 1989 taxation year.¹ He also found that the appellant was liable to a penalty under subsection 163(2) [as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 142] of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63].

Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que l'appelant devait inclure les sommes ainsi appropriées (125 360 \$ + 22 500 \$ = 147 860 \$) dans son revenu pour l'année d'imposition 1989¹. Il a également conclu que l'appelant devait payer une pénalité en vertu du paragraphe 163(2) [mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 142] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63].

[2] The appellant says that the appropriation of the proceeds of the sale of property and the deposit on the agreement for sale did not form the basis of the Minister's reassessment and was not pleaded by the Minister before the Tax Court. The appellant argues that the Tax Court Judge was not entitled to find the appellant liable on a basis not in the Minister's reassessment or pleaded by the Minister.

[2] L'appelant dit que l'appropriation du produit de la vente du bien-fonds et celle du dépôt afférent à la promesse de vente n'ont pas fondé la nouvelle cotisation du ministre et n'ont pas été plaidées par le ministre devant la Cour de l'impôt. Il prétend qu'il n'était pas loisible au juge de la Cour de l'impôt de conclure à son assujettissement pour des motifs ne fondant pas la nouvelle cotisation du ministre et n'ayant pas été plaidés par ce dernier.

FACTS

LES FAITS

[3] The transactions giving rise to this matter are complex, but for the purposes of this appeal may be simplified. The appellant is a lawyer and was a shareholder and directing mind of 718615 Ontario Inc. On October 31, 1988, the company acquired 84 acres of land in Pelham, Ontario, for a purchase price of \$183,593 including closing costs.

[3] Les opérations ayant donné lieu à la présente affaire sont complexes, mais elles peuvent être simplifiées pour les fins du présent appel. L'appelant est avocat et il est actionnaire et l'âme dirigeante de 718615 Ontario Inc. Le 31 octobre 1988, la compagnie a acquis 84 acres de terres à Pelham (Ontario) au coût de 183 593 \$, qui incluait les frais de clôture.

[4] On or about July 4, 1989, one of the lots in the 84-acre parcel of land was sold to Mr. and Mrs. David Euler for \$135,000. The sum of \$135,000 was paid into the trust account at the appellant's law firm, Pedwell & Pedwell, and of the net proceeds of \$125,360, \$100,000 was paid out of the trust account to another company owned by the appellant and \$25,360 was paid out to the appellant himself.

[4] Vers le 4 juillet 1989, l'un des lots situés dans la parcelle de 84 acres a été vendu à M. et M^{me} David Euler pour un montant de 135 000 \$. Cette somme a été déposée dans le compte en fiducie du cabinet d'avocats de l'appelant, Pedwell & Pedwell, et, du produit net de 125 360 \$, un montant de 100 000 \$ a été versé à une autre compagnie appartenant à l'appelant et un montant de 25 360 \$ a été versé à l'appelant lui-même.

[5] In 1989, Landpark Homes Inc. agreed to purchase 16 lots in the 84-acre parcel. A deposit of \$22,500 was paid into the trust account at Pedwell & Pedwell.

[5] En 1989, Landpark Homes Inc. a convenu d'acheter 16 lots de la parcelle de 84 acres. Un dépôt de 22 500 \$ a été effectué dans le compte en fiducie de Pedwell & Pedwell.

[6] In a notice of reassessment dated October 31, 1994, the Minister reassessed the appellant by adding to his income for his 1989 taxation year:

Appropriation re: Inventory of lots taken from your corporation	\$ 183,593
Unreported net profit on sale of farm house to D. Euler	\$ 106,974
	<u>\$ 290,567</u>

[7] Apparently, the appellant was able to convince the Minister that the unreported net profit on the sale of the farmhouse to D. Euler of \$106,974 constituted a double counting, in the sense that the alleged unreported net profit was included in the sum of \$183,593, which was the purchase price for the 84 acres. This Court was told that the sale to Euler was sufficiently close in time to the acquisition of the 84 acres that there was no gain attributed to the sale of the Euler lot. Accordingly, by notice of reassessment dated April 4, 1996, the Minister allowed the appellant's objection to the reassessment of \$106,974.

ADJUSTMENT TO BUSINESS INCOME:

Appropriation re unreported profit on the sale of the farmhouse and lot to Euler allowed	(\$106,974)
------------------------------------------------------------------------------------------	-------------

However, the reassessment for \$183,593 for the appropriation of the property from the corporation remained.

[8] It was from the April 4, 1996 notice of assessment that the appellant appealed to the Tax Court of Canada.

[9] In his notice of appeal, the appellant, referring to the remaining transaction giving rise to his reassessment, identified the issue to be decided as:

Whether the Property (84 acres) was appropriated from the Corporation by the Appellant.

[10] The basis of the Minister's reply was the alleged appropriation of the 84 acres from the com-

[6] Par voie d'avis de nouvelle cotisation daté du 31 octobre 1994, le ministre a cotisé de nouveau l'appellant en ajoutant à son revenu pour l'année d'imposition 1989:

[TRADUCTION]	
Appropriation: Stock des lots reçus de votre société par actions	183 593 \$
Profit net non déclaré sur la vente d'une maison de ferme à D. Euler	106 974 \$
	<u>290 567 \$</u>

[7] L'appelant a apparemment pu convaincre le ministre que le profit net non déclaré de 106 974 \$ sur la vente de la maison de ferme à D. Euler constituait un double calcul, dans le sens que le profit net non déclaré qui aurait été réalisé était inclus dans la somme de 183 593 \$, qui était le prix d'achat des 84 acres. On a dit à la Cour que la vente à Euler avait été faite à un moment suffisamment rapproché de l'acquisition des 84 acres pour qu'il n'y ait aucun gain attribué à la vente du lot Euler. Par conséquent, par voie d'avis de nouvelle cotisation daté du 4 avril 1996, le ministre a accueilli l'opposition de l'appelant à la nouvelle cotisation de 106 974 \$.

[TRADUCTION]
RAJUSTEMENT DU REVENU D'ENTREPRISE:

Appropriation: Profit non déclaré sur la vente de la maison de ferme et du lot à Euler. Opposition accueillie	(106 974 \$)
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------

La nouvelle cotisation au montant de 183 593 \$ pour l'appropriation du bien-fonds de la société par actions est toutefois demeurée inchangée.

[8] L'appel interjeté auprès de la Cour canadienne de l'impôt porte sur l'avis de cotisation du 4 avril 1996.

[9] Dans son avis d'appel, en faisant référence à l'autre opération ayant donné lieu à la nouvelle cotisation, l'appelant a indiqué que la question à trancher était de savoir:

[TRADUCTION] Si l'appelant s'est approprié le bien-fonds (84 acres) de la société par actions.

[10] La réponse du ministre était fondée sur la présumée appropriation des 84 acres de la compagnie

pany to the appellant. This is clear from the amount of the assessment, \$183,593 which was the purchase price and closing costs on the acquisition of the 84 acres. However, the subsequent transactions, being the Euler sale and the receipt of the Landpark deposit were not entirely ignored. Assumptions 8(j) to (m) dealt with the sale of the Euler lot:

- (j) on or about July 4, 1989, Lot 21 on which the original farm house was situated was sold to David and Sharon Euler (the "Eulers") for \$135,000; of the \$125,360 net proceeds from this sale, \$100,000 went to Turgovia, as repayment of the Appellant's loan, and \$25,360 went to the Appellant;
- (k) none of the proceeds from the sale of Lot 21 went to the Corporation and there was no change to the Loan Account in respect of the transfer to Peacock or the sale of Lot 21 to the Eulers;
- (l) the profit from the sale of Lot 21 was calculated by the Appellant's accountant to be \$106,974; neither the Appellant, nor any member of his family, nor the Corporation reported this profit in their tax returns for 1989;
- (m) The sale of Lot 21 was not the sale of the Appellant's principal residence;

Assumptions 8(o), (p) and (q) dealt with the receipt of the deposit from Landpark:

- (o) on October 23, 1989 Keith Pedwell, Mary Pedwell and McLean entered into an agreement of purchase and sale with Landpark Homes Inc. ("Landpark") to sell 16 of their lots for \$1,080,000 (the "Agreement");
- (p) upon entering into the Agreement, Landpark paid a deposit of \$22,500 which was retained by the Appellant; the said amount was not reflected on the balance sheet of the Corporation;
- (q) the Transferees did not hold the lots in trust for the Corporation or for the benefit of the Corporation.

[11] The appellant says that the Minister's reassessment, his pleadings and approach in the Tax Court treated the acquisition of the 84 acres for \$183,590 as the appropriation. However, he argues that the Tax Court Judge found there was no such appropriation. Indeed, the Tax Court Judge stated [at

par l'appellant. Cela ressort du montant de la cotisation, soit 183 593 \$, que constituaient le prix d'achat et les frais de clôture de l'acquisition de ces terres. On n'a toutefois pas entièrement omis de tenir compte des opérations subséquentes, soit la vente à Euler et la réception du dépôt de Landpark. Les hypothèses 8j) à m) portaient sur la vente du lot Euler:

[TRADUCTION]

- j) vers le 4 juillet 1989, le lot 21, sur lequel était située la maison de ferme originale, a été vendu à David et Sharon Euler (les Euler) pour 135 000 \$; du produit net de 125 360 \$ de la vente, 100 000 \$ ont été versés à Turgovia, à titre de remboursement du prêt de l'appellant, et 25 360 \$ ont été versés à l'appellant;
- k) aucune partie du produit de la vente du lot 21 n'a été versée à la société par actions et aucune modification n'a été faite au compte de prêt relativement au transfert à Peacock ou à la vente du lot 21 aux Euler;
- l) le profit tiré de la vente du lot 21 a été évalué à 106 974 \$ par le comptable de l'appellant; ni l'appellant, ni les membres de sa famille, ni la société par actions n'ont déclaré ce profit dans leurs déclarations de revenus pour l'année d'imposition 1989;
- m) la vente du lot 21 ne constituait pas la vente de la résidence principale de l'appellant;

Les hypothèses 8o), p) et q) portaient sur la réception du dépôt de Landpark:

[TRADUCTION]

- o) le 23 octobre 1989, Keith Pedwell, Mary Pedwell et McLean ont conclu une convention par laquelle ils s'engageaient à vendre à Landpark Homes Inc. (Landpark) 16 de leurs lots pour 1 080 000 \$ (la convention);
- p) à la conclusion de la convention, Landpark a versé un dépôt de 22 500 \$ qui a été retenu par l'appellant; ce montant n'a pas été porté au bilan de la société par actions;
- q) les bénéficiaires du transfert ne détenaient pas les lots en fiducie au nom ou au bénéfice de la société par actions.

[11] L'appellant dit que la nouvelle cotisation et les actes de procédure du ministre ainsi que la démarche que ce dernier a adoptée devant la Cour de l'impôt considéraient l'acquisition des 84 acres de terres en contrepartie de 183 590 \$ comme l'appropriation. Il prétend toutefois que le juge de la Cour de l'impôt a

paragraph 49]:

In my view, the numbered corporation continued to hold beneficial ownership of the Property before the conveyance to Mrs. Peacock, after the conveyance to Mrs. Peacock and after her death when the lots were devised to members of Mr. Pedwell's family and Mrs. McLean.

The Tax Court Judge allowed the appellant's appeal in respect of the Minister's assessment based on the appropriation of the 84 acres to the appellant. However, the Tax Court Judge then went on to find that the proceeds of the Euler sale, \$125,360, and the Landpark deposit, \$22,500, were appropriated to the appellant. The relevant part of the judgment of the Tax Court reads:

The appeals from assessments of tax made under the *Income Tax Act* for the 1989, 1990, 1991 and 1992 taxation years are allowed with costs to the respondent and the assessment is referred back to the Minister of National Revenue for reconsideration and reassessment on the basis that:

- (a) for 1989,
 - (i) the amount of money appropriated by the Appellant from 718615 Ontario Incorporated was \$147,860, the aggregate of the proceeds from the Euler sale of \$125,360 and \$22,500 received on deposit from Landpark;

[12] The appellant says the Euler and Landpark transactions were not the basis of the Minister's reassessment, nor were they the focus of the pleadings in the Tax Court, and the Tax Court Judge erred in finding the appellant liable on a basis not contained in the reassessment or pleadings.

ANALYSIS

[13] It is not necessary to deal with the appellant's pleadings argument. In my respectful opinion, the Tax Court Judge erred in finding the appellant liable on a basis different from that in the Minister's notice of reassessment.

conclu qu'il n'y avait pas eu d'appropriation. En effet, le juge de la Cour de l'impôt a dit [au paragraphe 49]:

À mon sens, la société à dénomination numérique a continué à détenir la propriété bénéficiaire du bien-fonds avant la cession à M^{me} Peacock, après cette cession et après le décès de M^{me} Peacock, lorsque les lots ont été légués aux membres de la famille de M^e Pedwell et à M^{me} McLean.

Le juge de la Cour de l'impôt a accueilli l'appel interjeté par l'appelant relativement à la cotisation du ministre qui était fondée sur l'appropriation des 84 acres par l'appelant. Le juge de la Cour de l'impôt a toutefois conclu par la suite que l'appelant s'était approprié le produit de la vente à Euler, soit 125 360 \$, et le dépôt versé par Landpark, soit 22 500 \$. La partie pertinente du jugement de la Cour de l'impôt est rédigée comme suit:

Les appels interjetés à l'encontre des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1989, 1990, 1991 et 1992 sont admis avec dépens en faveur de l'intimée, et la cotisation est déferée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant compte des faits suivants:

- a) pour 1989,
 - (i) la somme que s'est approprié l'appelant sur l'actif de 718615 Ontario Incorporated s'élevait à 147 860 \$, soit le produit de la vente aux Euler, s'élevant à 125 360 \$, et les arrhes de 22 500 \$ versées par Landpark;

[12] L'appelant dit que les opérations touchant les Euler et Landpark n'ont pas fondé la nouvelle cotisation du ministre, qu'elles n'ont pas fait l'objet des actes de procédure déposés à la Cour de l'impôt et que le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur en concluant à l'assujettissement de l'appelant pour des motifs ne figurant pas dans la nouvelle cotisation ni dans les actes de procédure.

ANALYSE

[13] Il n'est pas nécessaire que je me prononce sur les arguments invoqués par l'appelant relativement aux actes de procédure. À mon humble avis, le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur en concluant à l'assujettissement de l'appelant pour des motifs différents de ceux indiqués dans l'avis de nouvelle cotisation du ministre.

[14] In *Continental Bank of Canada v. Canada*,² Bastarache J. explains that taxpayers must know the basis upon which they are being assessed so that they may advance the proper evidence to challenge the assessment. He stated:

The Crown is not permitted to advance a new basis for reassessment after the limitation period has expired. The proper approach is expressed in *The Queen v. McLeod*, 90 D.T.C. 6281 (F.C.T.D.), at p. 6286. In that case, the court rejected the Crown's motion for leave to amend its pleadings to include a new statutory basis for Revenue Canada's assessment. The court refused leave on the basis that the Crown's attempt to plead a new section of the Act was, in effect, an attempt to change the basis of the assessment appealed from, and "tantamount to allowing the Minister to appeal his own assessment, a notion which has specifically been rejected by the courts". Similarly, the Federal Court of Appeal has described such attempts by the Crown as "a belated attempt to put the appellant's case on a new footing" (*British Columbia Telephone Company v. Minister of National Revenue* (1994), 167 N.R. 112, at page 116).

McLachlin J. stated [at paragraph 18]:

The Minister should not be allowed to advance a new basis for a reassessment after the limitation period has expired.

[15] While the parties referred to a number of older authorities on the issue, *Continental Bank* now makes it clear (subject to subsection 152(9) [*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (as am. by S.C. 1999, c. 22, s. 63.1)] which applies to appeals disposed of after June 17, 1999 and is not relevant here in any event) that the Minister is bound by his basis of assessment. While this case does not involve the Minister advancing a different basis of assessment, I think the principle in *Continental Bank* is applicable to a judicial determination on a basis different from that in the notice of reassessment.

[16] First, if the Crown is not able to change the basis of reassessment after a limitation period expires,

[14] Dans l'arrêt *Banque Continentale du Canada c. Canada*², le juge Bastarache a expliqué que les contribuables devaient savoir pour quels motifs ils font l'objet d'une cotisation, de manière à ce qu'ils puissent présenter les éléments de preuve appropriés pour la contester. Il a dit:

La Couronne n'est pas autorisée à invoquer un nouveau fondement pour justifier une nouvelle cotisation après l'expiration du délai prévu à cette fin. La bonne façon d'aborder cette question a été énoncée dans la décision *La Reine c. McLeod*, 90 D.T.C. 6281 (C.F. 1^{re} inst.), à la p. 6286. Dans cette affaire, la cour a rejeté la requête de la Couronne, qui sollicitait l'autorisation de modifier ses actes de procédure pour fonder sur une nouvelle base dans la Loi la cotisation établie par Revenu Canada. La cour a refusé l'autorisation pour le motif que le désir de la Couronne d'invoquer un nouvel article de la Loi était, en fait, une tentative en vue de changer le fondement de la cotisation faisant l'objet de l'appel, ce qui «reviendrait à permettre au ministre d'en appeler de sa propre cotisation, notion qui a été expressément rejetée par les tribunaux». De même, la Cour d'appel fédérale a qualifié de telles tentatives de la part de la Couronne de «tentative[s] tardive[s] de donner un nouveau fondement à la cause de l'appelante» (*British Columbia Telephone Co. c. Ministre du Revenu national* (1994), 167 N.R. 112 (C.A.F.), à la p. 116).

Le juge McLachlin a dit [au paragraphe 18]:

Le ministre ne saurait être autorisé à avancer un nouveau fondement pour justifier une nouvelle cotisation après l'expiration du délai prévu à cette fin.

[15] Quoique les parties aient fait référence à bon nombre de décisions sur la question, l'arrêt *Banque Continentale* établit maintenant clairement que le ministre est lié par les motifs de sa cotisation (sous réserve du paragraphe 152(9) [*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (mod. par L.C. 1999, ch. 22, art. 63.1)], qui s'applique aux appels pour lesquels une décision a été rendue après le 17 juin 1999 et qui n'est pas pertinent en l'espèce de toute manière). Même si, dans la présente affaire, le ministre n'a pas avancé de motifs différents au soutien de sa cotisation, j'estime que le principe énoncé dans l'arrêt *Banque Continentale* est applicable à une décision judiciaire rendue pour des motifs différents de ceux figurant dans l'avis de nouvelle cotisation.

[16] Premièrement, si la Couronne ne peut pas modifier les motifs d'une nouvelle cotisation après

the Tax Court is not in any different position. The same prejudice to the taxpayer results—the deprivation of the benefit of the limitation period. It is not open to that Court or indeed this Court, to construct its own basis of assessment when that has not been the basis of the Minister's reassessment of the taxpayer.

[17] Second, while it is open to the Minister to change the basis of assessment before the limitation period expires, where he does not do so, in my respectful opinion, the Tax Court Judge is bound by the assessment at issue before the Court. Fairness requires that the taxpayer be given a reasonable opportunity to contest a new basis of assessment. If the Tax Court Judge decides on a basis of assessment not at issue during the court proceedings, the taxpayer is deprived of that opportunity.

[18] Here, on his own motion, the Tax Court Judge, in his decision and after the completion of the evidence and argument directed to the Minister's basis of assessment, changed the basis of that assessment without the appellant having the opportunity to address the change. This is clear because the Tax Court judgment allowed the appellant's appeal, i.e. found that there was no appropriation of property which was the basis of the Minister's assessment, but then referred the matter back to the Minister to reassess on the basis that the Euler proceeds and the Landpark deposit were appropriated. What has taken place is tantamount to allowing the Minister to appeal his own reassessment.

[19] I do not say that the Minister cannot assess in the alternative. However, that was not done here.

[20] It is true that the Minister's assumptions make reference to the Euler sale and the Landpark deposit. However, that does not assist the Minister in these circumstances. These assumptions were included to support the Minister's assessment based on the appropriation of the 84 acres from the company to the

l'expiration du délai prévu à cette fin, la Cour de l'impôt se trouve dans la même position. Le contribuable subit le même préjudice—la privation de l'avantage tiré de ce délai. Il n'est pas loisible à la Cour de l'impôt ni à la Cour fédérale d'élaborer elles-mêmes des motifs de cotisation alors que ces motifs ne constituent pas le fondement de la nouvelle cotisation établie par le ministre relativement au contribuable.

[17] Deuxièmement, même s'il est loisible au ministre de modifier les motifs de la cotisation avant l'expiration du délai prévu à cette fin, j'estime que lorsqu'il ne le fait pas, le juge de la Cour de l'impôt doit s'en tenir à la cotisation en litige. L'équité exige que le contribuable ait une possibilité raisonnable de contester de nouveaux motifs de cotisation. Si le juge de la Cour de l'impôt se fonde sur des motifs de cotisation qui ne sont pas en cause dans l'instance, le contribuable est privé de cette possibilité.

[18] Dans sa décision et après la présentation de la preuve et des arguments relatifs aux motifs de cotisation du ministre en l'espèce, le juge de la Cour de l'impôt a pris l'initiative de modifier le fondement de cette cotisation sans que l'appelant ait la possibilité de se faire entendre quant à cette modification. Cela ressort du fait que le jugement de la Cour de l'impôt a accueilli l'appel interjeté par l'appelant, c'est-à-dire, qu'il a conclu qu'il n'y avait pas appropriation d'un bien-fonds, ce qui constituait le fondement de la cotisation du ministre, tout en renvoyant l'affaire au ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation fondée sur l'appropriation du produit de la vente à Euler et du dépôt versé par Landpark. Ce qui s'est produit équivaut à permettre au ministre d'interjeter appel de sa propre nouvelle cotisation.

[19] Je ne dis pas que le ministre ne peut pas fonder sa cotisation sur des motifs subsidiaires. Cela n'a toutefois pas été fait en l'espèce.

[20] Il est vrai que les hypothèses du ministre font référence à la vente à Euler et au dépôt versé par Landpark. Cela n'aide toutefois pas le ministre dans la présente situation. Ces hypothèses ont été avancées au soutien de la cotisation du ministre, qui était fondée sur l'appropriation par l'appelant des 84 acres de la

appellant. That was the context in which the appellant addressed them, not that they were the basis of the assessment themselves. This is made clear in the proceedings before the Tax Court Judge. The Minister's witness, Keith Alexander Pullan, tax auditor, confirmed that the assessment was with respect to the appropriation of the 84 acres and not the Euler proceeds:

Mr. Mathew

Q. But is it right to say that the assessments against Mr. Pedwell are in respect of the appropriation of property? Right?

A. Correct.

Q. The property alone. I'm not talking about the Euler proceeds. I'm talking about the entirety of the property assessed to him.

A. Yes. Correct. Yes.

In addition, the April 4, 1996 reassessment explicitly deleted the reference to the Euler sale, leaving as the only basis of assessment the alleged appropriation of the 84-acre parcel on its acquisition.

[21] The Minister advances two arguments. The first is that the issue in a tax appeal is whether the tax is too high. The implication of this argument is that anything can be argued in the Tax Court and the Tax Court Judge is limited only to the amount of the assessment. In other words, as long as a finding does not exceed the amount of the tax assessed by the Minister, the Tax Court Judge is free to find liability against the taxpayer on any basis, whether included in the notice of reassessment or not, provided the taxpayer has notice and an opportunity to respond.

[22] I think *Continental Bank* is dispositive on this point. The Crown and therefore the Court are bound by the assessment appealed from, unless it has been amended, or adequate notice given of an intention to rely on a different basis for it, within the limitation period and certainly before judgment is rendered by the Tax Court. This was not the case here.

compagnie. C'est dans cette optique que l'appelant les a considérées, et non pas en tant que fondement des cotisations elles-mêmes. Cela ressort de l'audience tenue devant le juge de la Cour de l'impôt. Le témoin du ministre, Keith Alexander Pullan, qui est vérificateur d'impôt, a confirmé que la cotisation portait sur l'appropriation des 84 acres, et non pas sur le produit de la vente à Euler:

[TRADUCTION]

M. Mathew

Q. Mais est-il exact de dire que les cotisations établies contre M. Pedwell concernent l'appropriation d'un bien-fonds? C'est exact?

R. Exact.

Q. Le bien-fonds seulement. Je ne parle pas du produit de la vente à Euler. Je parle de l'ensemble du bien-fonds pour lequel il a fait l'objet d'une cotisation.

R. Oui. C'est exact. Oui.

En outre, la nouvelle cotisation du 4 avril 1996 a supprimé explicitement la référence à la vente à Euler, ne laissant comme fondement de la cotisation que la présumée appropriation de la parcelle de 84 acres lors de son acquisition.

[21] Le ministre avance deux arguments. Le premier est que la question en litige dans un appel en matière d'impôt est de savoir si l'impôt est trop élevé. Ce argument sous-entend que tout peut être débattu à la Cour de l'impôt et que le juge de la Cour de l'impôt n'est limité que par le montant de la cotisation. En d'autres mots, dans la mesure où le jugement n'excède pas le montant d'impôt cotisé par le ministre, le juge de la Cour de l'impôt peut conclure à l'assujettissement du contribuable pour tout motif, qu'il soit indiqué dans l'avis de nouvelle cotisation ou non, pourvu que le contribuable en soit informé et qu'il ait la possibilité d'y répondre.

[22] J'estime que l'arrêt *Banque Continentale* règle cette question. La Couronne et, par conséquent, la Cour doivent s'en tenir à la cotisation faisant l'objet de l'appel, à moins qu'elle n'ait été modifiée ou qu'un avis adéquat de l'intention d'invoquer des motifs différents à l'appui de cette cotisation n'ait été donné avant l'expiration du délai prévu à cette fin et certai-

[23] The second of the Crown's arguments is that what transpired is all part of one scheme; that the acquisition of the 84 acres, the sale to Eulers and the deposit received from Landpark cannot be separated for tax purposes. However, what transpired were three separate transactions involving different parties:

- (1) the acquisition of the 84 acres;
- (2) the sale of one lot to Eulers; and
- (3) the deposit received from Landpark for 16 lots.

This is seen in the Minister's notice of reassessment. In the October 1, 1994 reassessment, the appropriation of the 84 acres is listed, followed by the alleged unreported profit on the Euler sale. On the April 4, 1996 notice of reassessment, the Euler transaction is eliminated. The necessary implication is that the appellant need have no further worry that the Euler proceeds constituted an appropriation to him and that he may concentrate on the acquisition of the 84 acres. This was confirmed before the Tax Court Judge in the excerpt from the transcript quoted above. Finally, nowhere on the reassessments is there any mention of the Landpark deposit of \$22,500.

[24] I do not say that the Minister might not base an assessment on a scheme consisting of more than one transaction. However, taxation is transaction-based (or perhaps deemed transaction-based) and if more than one transaction is to form the basis of assessment, the assessment must reflect that fact. Where the basis of the Minister's assessment is one transaction, the Court cannot, *ex post facto*, broaden the scope of the assessment to include other transactions.

[25] There is a further reason for allowing this appeal with respect to the Landpark deposit. The evidence included a cheque for \$22,500 drawn by Landpark and payable to "Pedwell & Pedwell (In

nement avant que jugement soit rendu par la Cour de l'impôt. Cela n'a pas été le cas en l'espèce.

[23] Le deuxième argument de la Couronne veut que les éléments qui ressortent font tous partie d'une seule transaction et que l'acquisition des 84 acres, la vente à Euler et le dépôt reçu de Landpark ne peuvent pas être séparés pour des fins fiscales. Ce sont toutefois trois opérations distinctes, auxquelles ont participé des parties différentes, qui ressortent:

- 1) l'acquisition des 84 acres;
- 2) la vente d'un lot aux Euler;
- 3) le dépôt reçu de Landpark pour 16 lots.

Cela apparaît dans l'avis de nouvelle cotisation du ministre. Dans la nouvelle cotisation du 1^{er} octobre 1994, l'appropriation des 84 acres est indiquée, suivie par le profit non déclaré qui aurait été réalisé sur la vente à Euler. Dans l'avis de nouvelle cotisation du 4 avril 1996, l'opération avec Euler est éliminée. Cela indique nécessairement que l'appelant n'a plus besoin de craindre que le produit de la vente à Euler soit interprété comme constituant une appropriation de sa part et qu'il peut se concentrer sur l'acquisition des 84 acres. Cela a été confirmé devant le juge de la Cour de l'impôt, comme il ressort de l'extrait de la transcription cité précédemment. Enfin, le dépôt de 22 500 \$ versé par Landpark n'est mentionné nulle part dans les nouvelles cotisations.

[24] Je ne dis pas que le ministre ne pourrait pas fonder une cotisation sur une transaction consistant en plus d'une opération. L'imposition est cependant liée à l'opération (ou est peut-être réputée l'être), et si plus d'une opération doit former le fondement d'une cotisation, la cotisation doit refléter ce fait. Lorsque le fondement de la cotisation du ministre est une opération, la Cour ne peut pas après coup élargir la portée de la cotisation pour que celle-ci vise également d'autres opérations.

[25] Il y a un autre motif pour accueillir le présent appel relativement au dépôt versé par Landpark. Un chèque au montant de 22 500 \$ tiré par Landpark et payable à «Pedwell & Pedwell (In Trust)» a été

Trust)”. The back of the cheque indicates that it was deposited to the Pedwell & Pedwell trust account. The appellant’s evidence was that the money was paid into the trust account and when the deal aborted, was repaid with interest.

(Q) Did any money change hands on that deal?

(A) There was initial deposits. Looking at the offer, I think it was around \$22,500.00

(Q) And what became of those, out of those funds?

(A) Well, those deposits were put into our trust account at the law firm, Pedwell & Pedwell, and Mr. Breit Cruize, I can’t give you the exact date, but somewhere around 1993, ‘94, asked for his money back and it was paid back to him with the interest that accumulated on it.

[26] The appellant was not cross-examined as to whether the deposit had been taken out of the trust account other than when it was repaid to Landpark. There was no other evidence regarding the deposit. Yet the Tax Court Judge found [at paragraph 55]:

He [the appellant] also caused Pedwell and Pedwell to pay him the Landpark deposit of \$22,500.

Of course, the Trial Judge is entitled to draw inferences. However, the inferences must have some basis in the proven facts. Here the respondent was unable to point to any facts from which an inference could have been drawn that the deposit was paid out of the trust account to the appellant.

[27] On the contrary, the evidence was that the Landpark transaction was subject to conditions which were not satisfied, which is what led to the \$22,500 being refunded. It would seem that if the appellant had taken funds from his trust account for his own use when they were still impressed with a trust, he would be in more serious trouble than he faced with the Minister’s reassessment. Yet there was no evidence of a breach of trust or any other indication that would support the Judge’s statement that the \$22,500 was paid out of the trust account to the appellant. Appellant’s counsel pointed out that had he known the

déposé en preuve. L’endos du chèque indique que celui-ci a été déposé dans le compte en fiducie de Pedwell & Pedwell. L’appellant a témoigné que l’argent avait été déposé dans le compte en fiducie et qu’il avait été remboursé avec intérêts lorsque l’affaire avait avorté.

[TRANSLATION]

(Q) Y a-t-il eu un transfert d’argent relativement à cette affaire?

(R) Il y a eu des dépôts initiaux. Compte tenu de l’offre, je crois qu’elle s’élevait à environ 22 500 \$.

(Q) Et qu’est-il advenu de ces fonds?

(R) Bien, ces dépôts ont été mis dans le compte en fiducie de notre cabinet d’avocats, Pedwell & Pedwell, et M. Breit Cruize, je ne peux pas vous donner la date exacte, mais vers 1993, 1994, a demandé le remboursement de son argent et son argent lui a été remboursé avec les intérêts accumulés.

[26] L’appellant n’a pas été contre-interrogé quant à la question de savoir si le dépôt avait été retiré du compte en fiducie à l’exception du moment où il avait été remboursé à Landpark. Il n’y avait aucun autre élément de preuve relatif au dépôt. Le juge de la Cour de l’impôt a pourtant conclu que [au paragraphe 55]:

Il [l’appellant] a aussi fait en sorte que Pedwell et Pedwell lui verse les arrhes de 22 500 \$ de Landpark.

Le juge de première instance peut naturellement faire des inférences. Ces inférences doivent toutefois reposer sur les faits démontrés. En l’espèce, l’intimée a été incapable d’indiquer quelque fait que ce soit à partir duquel il aurait pu être conclu que le dépôt avait été versé à l’appellant à partir du compte en fiducie.

[27] Au contraire, la preuve indiquait que l’opération Landpark était assujettie à des conditions qui n’ont pas été respectées, ce qui a mené au remboursement du dépôt de 22 500 \$. Il semble que si l’appellant avait retiré des fonds de son compte en fiducie pour son usage personnel alors qu’ils faisaient toujours l’objet d’une fiducie, il aurait eu des problèmes plus graves que ceux que lui cause la nouvelle cotisation du ministre. Il n’y avait pourtant aucune preuve de l’existence d’un manquement à l’obligation fiduciaire ni aucune autre indication qui appuierait l’énoncé du juge selon lequel le montant de 22 500 \$ a été versé

Landpark deposits were at issue, he would have produced the law office trust account records and the refund cheque to Landpark from the trust account.

CONCLUSION

[28] I am of the respectful opinion that the learned Tax Court Judge erred in finding the appellant liable on a basis different from that in the Minister's April 4, 1996 notice of reassessment which was at issue in the tax appeal. I am also of the view that it was an error for the Tax Court Judge to find, without evidence, that the Landpark deposit was paid to the appellant.

[29] The appeal should be allowed with costs and the Minister's reassessment should be quashed.

STONE J.A.: I agree.

EVANS J.A.: I agree.

¹ Although the reasons of the Tax Court Judge do not refer to specific provisions of the *Income Tax Act* upon which he based his finding, the Minister has advanced the combined operation of ss. 15(1) [as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 8] and 56(2) [as am. by S.C. 1987, c. 46, s. 15] or alternatively, ss. 6(1)(a) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 1] and 56(2) of the *Income Tax Act*. The appellant does not dispute that these are the applicable provisions.

² [1998] 2 S.C.R. 358, at para. 10.

à l'appelant à partir du compte en fiducie. L'avocat de l'appelant a souligné que, s'il avait su que le dépôt versé par Landpark était en cause, il aurait produit les registres du compte en fiducie du cabinet d'avocats ainsi que le chèque de remboursement tiré du compte en fiducie à l'ordre de Landpark.

CONCLUSION

[28] Je suis d'avis que le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur en concluant à l'assujettissement de l'appelant pour des motifs différents de ceux indiqués dans l'avis de nouvelle cotisation qui a été émis le 4 avril 1996 par le ministre et qui faisait l'objet du litige dans l'appel en matière fiscale. Je suis également d'avis que le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur en concluant que le dépôt fait par Landpark avait été versé à l'appelant, alors qu'il n'y avait aucune preuve en ce sens.

[29] L'appel doit être accueilli avec dépens et la nouvelle cotisation établie par le ministre doit être annulée.

LE JUGE STONE, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE EVANS, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.

¹ Bien que dans ses motifs, le juge de la Cour de l'impôt ne mentionne pas les dispositions précises de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sur lesquelles il a fondé sa conclusion, le ministre a fait valoir l'application conjointe des art. 15(1) [mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 8] et 56(2) [mod. par L.C. 1987, ch. 46, art. 15] ou, subsidiairement, celle de l'art. 6(1)(a) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 1] et de l'art. 56(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'appelant ne conteste pas qu'il s'agit des dispositions applicables.

² [1998] 2 R.C.S. 358, au para. 10.