

A-747-01  
2002 FCA 386

A-747-01  
2002 CAF 386

**S.T.B. Holdings Ltd. (Appellant)**

**S.T.B. Holdings Ltd. (appelante)**

v.

c.

**Her Majesty the Queen (Respondent)**

**Sa Majesté la Reine (intimée)**

**INDEXED AS: S.T.B. HOLDINGS LTD. v. CANADA (C.A.)**

**RÉPERTORIÉ: S.T.B. HOLDINGS LTD. c. CANADA (C.A.)**

Court of Appeal, Décary, Linden and Létourneau JJ.A.—  
Vancouver, October 3; Ottawa, October 15, 2002.

Cour d'appel, juges Décary, Linden et Létourneau,  
J.C.A.—Vancouver, 3 octobre; Ottawa, 15 octobre 2002.

*Income Tax — Practice — Tax Court holding: (1) Income Tax Act, s. 245(7) not requiring reference to s. 245 and/or general anti-avoidance rule (GAAR) on face of assessment; (2) s. 245(7) not precluding use of s. 245 as alternative assessing provision — S. 245(7) providing notwithstanding any other provision of Act, tax consequences to any person, following application of section, shall only be determined through notice of assessment involving application of section — Notices of reassessment for 1990, 1991 regarding losses claimed from another (wound-up) company's previous taxation years silent as to GAAR — Tax Court interpreting "any person" as including third party and originally GAAR-assessed taxpayer — Placement of s. 245(7) between subsections relating to third party favourably affected by application of GAAR to targeted taxpayer indicating intended to apply only to third parties seeking tax relief — Unreasonable to conclude Parliament through "sandwiched" subsection intending to fundamentally alter nature of GAAR, procedure applicable to reassessments when abuse of Act or misuse of provision alleged — Problem of third parties being deprived of recourse when GAAR invoked as alternative basis for reassessment for first time in reply to notice of appeal must be remedied by Parliament, not courts.*

*Impôt sur le revenu — Pratique — La Cour de l'impôt a statué que: 1) l'art. 245(7) de la Loi de l'impôt sur le revenu n'exige pas que la cotisation mentionne à sa face l'art. 245 et/ou la règle générale anti-évitement (la RGAÉ); 2) l'art. 245(7) n'empêche pas le recours, à titre subsidiaire, à l'art. 245 comme argument à l'appui de la cotisation — L'art. 245(7) prévoit que malgré les autres dispositions de la Loi, les attributs fiscaux d'une personne, par suite de l'application de l'article, ne peuvent être déterminés que par avis de cotisation compte tenu de cet article — La RGAÉ n'est pas mentionnée dans les avis de nouvelle cotisation pour 1990 et 1991 visant les pertes déduites à l'égard d'une autre société (liquidée) pour les années d'imposition antérieures — Selon la Cour de l'impôt, «any person» englobe les tiers et le contribuable à l'égard de qui a été établie la cotisation initiale fondée sur la RGAÉ — L'emplacement de l'art. 245(7) entre des paragraphes qui s'appliquent aux tiers favorablement touchés par l'application de la RGAÉ à un contribuable ciblé indique que l'on prévoyait que l'art. 245(7) ne s'appliquerait qu'aux tiers sollicitant un allègement fiscal — Il serait déraisonnable de conclure que le Parlement avait l'intention de modifier fondamentalement, par le truchement d'un paragraphe inséré en «sandwich», la nature de la RGAÉ et la procédure applicable aux nouvelles cotisations en cas d'allégation d'abus dans l'application de la Loi ou dans l'usage d'une disposition — Le Parlement et non les tribunaux doivent résoudre le problème des tiers privés de leurs recours lorsqu'on invoque pour la première fois dans la réponse à l'avis d'appel la RGAÉ comme un autre argument justifiant une nouvelle cotisation.*

This was an appeal from the Tax Court's preliminary determination of questions of law. In 1996 notices of reassessment were issued to the appellant for its 1990 and 1991 taxation years regarding losses claimed from previous taxation years of a company which it had acquired and which had been wound up. No mention of the general anti-avoidance rule (GAAR) appeared on the notice of reassessment. The respondent invoked GAAR for the first time in the waivers signed by the appellant in 1994, for the second time in the

Il s'agit d'un appel d'une décision préliminaire de la Cour canadienne de l'impôt au sujet de questions de droit. En 1996, des avis de nouvelle cotisation ont été établis à l'égard de l'appelante pour ses années d'imposition 1990 et 1991 concernant les pertes déduites pour les années d'imposition antérieures d'une société qu'elle avait acquise et qui avait été liquidée. Les avis de nouvelle cotisation ne mentionnaient pas la règle générale anti-évitement (la RGAÉ). L'intimée a invoqué la RGAÉ pour la première fois dans les renonciations

notice of confirmation of the notice of reassessment after receiving the appellant's objection to the reassessment and, for the third time, in the reply to the notice of appeal. *Income Tax Act*, subsection 245(7) provides that "notwithstanding any other provision of this Act, the tax consequences to any person, following the application of this section, shall only be determined through a notice of assessment . . . involving the application of this section." The appellant argued that the tax consequences of section 245 must be determined through the issuance of a notice of reassessment indicating the application of GAAR; subsection 245(7) covers third parties affected by GAAR and targeted taxpayers; Parliament intended subsection 245(7) to override the usual rule in the Act regarding self-assessment and alternative arguments; disclosure of the fact that GAAR is invoked needs to be made to third parties so that, if affected, they can exercise their rights; and fairness to third parties and the targeted taxpayer requires that disclosure be made on the notice of reassessment sent to the targeted taxpayer.

The Tax Court ruled that *Income Tax Act*, subsection 245(7) does not require that a reference to section 245 and/or the GAAR be made on the face of a notice of assessment or reassessment in order for section 245 to be relied upon by the Minister; and that subsection 245(7) does not preclude the use of section 245 as an alternative assessing position. The Tax Court found that "following the application of this section" means "following an assessment involving GAAR." In other words, subsection 245(7) covers a situation in which there has been an initial application of GAAR and consequently the words must refer to a subsequent application of GAAR. The words "involving the application of this section" at the end of subsection 245(7) were found to simply describe the fact that a subsequent notice of reassessment, arising from a subsection 245(6) request, by the Minister must involve GAAR. Looking at the context, the Tax Court ruled that the placement of subsection 245(7) indicated it worked together with subsections 245(6) and 245(8), subsections providing third party relief. Finally the Tax Court found that the technical note to subsection 245(7) as well as the explanatory notes were supportive of the view that subsection 245(7) is a direction to the taxpayer, not to the Minister, precluding taxpayers, including both the originally GAAR-assessed taxpayer and an affected third party taxpayer, from self-assessing in reliance upon the original GAAR assessment of the same transaction.

signées par l'appelante en 1994, pour la deuxième fois dans l'avis de ratification de l'avis de nouvelle cotisation après réception de l'opposition de l'appelante à la nouvelle cotisation et, pour la troisième fois, dans la réponse à l'avis d'appel. Le paragraphe 245(7) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la Loi) prévoit que «[m]algré les autres dispositions de la présente loi, les attributs fiscaux d'une personne, par suite de l'application du présent article, ne peuvent être déterminés que par avis de cotisation [. . .] compte tenu du présent article». L'appelante a fait valoir que les attributs fiscaux visés à l'article 245 doivent être déterminés par l'établissement d'un avis de nouvelle cotisation indiquant que: la cotisation est fondée sur la RGAÉ; le paragraphe 245(7) s'applique aux tiers visés par la RGAÉ et aux contribuables ciblés; le Parlement voulait que le paragraphe 245(7) déroge aux règles normales prévues par la loi régissant l'auto-cotisation et les arguments subsidiaires à l'appui d'une cotisation; l'invocation de la RGAÉ doit être portée à l'attention des tiers pour qu'ils puissent exercer leurs droits s'ils sont touchés; dans l'intérêt de l'équité à l'endroit des tiers et du contribuable ciblé, cette mention doit figurer dans l'avis de nouvelle cotisation envoyé au contribuable ciblé.

La Cour de l'impôt a statué que le paragraphe 245(7) de la Loi n'exige pas que l'avis de cotisation ou de nouvelle cotisation mentionne à sa face l'article 245 et/ou la RGAÉ afin que le ministre puisse invoquer l'article 245 et que le paragraphe 245(7) n'empêche pas le recours, à titre subsidiaire, à l'article 245 comme argument à l'appui de la cotisation. La Cour de l'impôt a conclu que «par suite de l'application du présent article» veut dire «par suite d'une cotisation fondée sur la RGAÉ». Autrement dit, le paragraphe 245(7) vise une situation dans laquelle il y a eu une application initiale de la RGAÉ et, par conséquent, les mots doivent viser une application ultérieure de la RGAÉ. La Cour de l'impôt a statué que les mots «compte tenu du présent article» qui figurent à la fin du paragraphe 245(7) disent tout simplement qu'un avis ultérieur de nouvelle cotisation, découlant d'une demande fondée sur le paragraphe 245(6), établi par le ministre doit invoquer la RGAÉ. Examinant le contexte, la Cour de l'impôt a statué que l'emplacement du paragraphe 245(7) indiquait qu'il devait être interprété avec les paragraphes 245(6) et (8), paragraphes qui accordent des recours aux tiers. Enfin, la Cour de l'impôt a estimé que la note technique qui accompagne le paragraphe 245(7) ainsi que les notes explicatives soutenaient le point de vue selon lequel le paragraphe 245(7) est une directive à l'intention du contribuable et non à l'intention du ministre, interdisant aux contribuables, y compris le contribuable ciblé à l'origine par la cotisation fondée sur la RGAÉ et les tiers contribuables affectés, d'établir eux-mêmes leur cotisation en se basant sur la cotisation initiale établie à l'égard de la même opération.

*Held*, the appeal should be dismissed.

Although the Tax Court made no specific reference to the words “notwithstanding any other provision of this Act”, the whole interpretation of subsection 245(7) indicates that the “notwithstanding” language was considered and interpreted to apply to the more narrow aspect of “subsequent” assessments undertaken by the Minister pursuant to subsections 245(6) and 245(8). This was also evident from the refusal of the appellant’s contention that this language applied to any and all applications of GAAR, including the initial GAAR assessment of the targeted taxpayer.

The Tax Court interpreted the word “following” to mean “after” and rejected the appellant’s contention that “following the application” means “in the application.” This interpretation was reasonable and was supported by the French text of the provision, which indicates a prior happening triggering a subsequent event, in this case a prior GAAR application to a taxpayer resulting in a subsequent determination of the tax consequences for another.

The Tax Court did not fail to give a meaning of their own to the words “notice of” and did not unnecessarily link them to the phrase “involving the application of this section” thereby misconstruing these components of the provision.

“Any person” in subsection 245(7) was interpreted as including not only the third party affected by the application of GAAR to a transaction in which it was implicated, but also the taxpayer originally assessed under GAAR. This would mean that both the third party and the originally GAAR-assessed taxpayer are precluded from self-assessing in reliance upon the original GAAR assessment of the same transaction. Extension of the words “any person” to the targeted taxpayer is not of great significance for the purpose of self-assessment. It was not very likely that a taxpayer who intended to obtain a tax benefit would self-assess to deny himself that benefit on the admitted ground that he abused the Act or misused one of its provisions. It was doubtful that, by using the words “any person” in subsection 245(7), Parliament intended to cover this unlikely, not to say unrealistic, situation. The placement of subsection 245(7) between subsections which relate to a third party favourably affected by the application of GAAR to a targeted taxpayer indicates that these words have the same meaning as the one they were given in subsection 245(6), i.e. third parties. The three subsections establish a relief mechanism for third parties affected by the application of GAAR to a taxpayer. The reference to the procedure set out in subsection 245(6) for a person mentioned in subsection 245(7) tended to confirm that subsection 245(7) was intended to apply only to third parties

*Arrêt*: l’appel doit être rejeté.

Même si la Cour de l’impôt n’a pas expressément mentionné les mots «[m]algré les autres dispositions de la présente loi», il ressort de l’ensemble de l’interprétation du paragraphe 245(7) qu’elle a tenu compte de la clause dérogatoire et qu’elle l’a interprétée comme s’appliquant à l’aspect plus étroit des cotisations (ultérieures) établies par le ministre en vertu des paragraphes 245(6) et (8). Cela ressort aussi clairement du rejet de l’argument de l’appelante selon lequel cette clause peut être invoquée à l’endroit de toute application de la RGAÉ, y compris la cotisation initiale adressée au contribuable ciblé et fondée sur la RGAÉ.

La Cour de l’impôt a interprété le terme anglais «*following*» comme voulant dire «*after*» et a rejeté l’argument de l’appelante suivant lequel le membre de phrase «*following the application*» veut dire «*in the application*». Cette interprétation était raisonnable et prend appui sur la version française de la disposition, qui indique qu’il est survenu un événement antérieur déclencheur d’un événement ultérieur, en l’espèce une application antérieure de la RGAÉ à un contribuable qui donne lieu à la détermination ultérieure des attributs fiscaux pour un autre contribuable.

La Cour de l’impôt a donné un sens propre aux mots «avis de» et ne les a pas inutilement liés au membre de phrase «compte tenu du présent article», ce qui aurait entraîné une mauvaise interprétation de la disposition.

La Cour de l’impôt a interprété les mots «*any person*» du paragraphe 245(7) comme englobant non seulement le tiers touché par l’application de la RGAÉ à une opération à laquelle il était lié, mais aussi le contribuable à l’égard de qui a été établie la cotisation initiale fondée sur la RGAÉ. Cela voulait dire qu’il était interdit aux tiers aussi bien qu’au contribuable à l’égard de qui a été établie la cotisation initiale fondée sur la RGAÉ d’établir eux-mêmes leur propre cotisation en se basant sur la cotisation initiale fondée sur la RGAÉ et établie à l’égard de la même opération. L’extension des mots «*any person*» au contribuable ciblé importe peu aux fins de l’auto-cotisation. Il est très peu probable qu’un contribuable qui a l’intention d’obtenir un avantage fiscal établisse lui-même sa cotisation pour refuser cet avantage pour le motif avoué qu’il a commis un abus dans l’application de la Loi ou qu’il a détourné une disposition de sa finalité. On peut douter qu’en utilisant les mots «*any person*» au paragraphe 245(7), le Parlement avait l’intention de viser cette situation peu probable, sinon irréaliste. L’emplacement du paragraphe 245(7) entre les paragraphes qui s’appliquent aux tiers favorablement touchés par l’application de la RGAÉ à un contribuable ciblé indique que ces mots ont le même sens que celui qui leur a été attribué au paragraphe 245(6), c.-à-d. les tiers. Les trois paragraphes créent un mécanisme de recours pour les tiers touchés par

seeking a tax relief.

The imperfections in the operation of the third party relief provisions (eg. third parties are deprived of their recourse when GAAR is invoked as an alternative basis for reassessment for the first time in the reply to the notice of appeal) was not sufficient to override the established process for assessments. The rules regarding general anti-avoidance were designed to apply as provisions of “last resort after the application of the other provisions of the Act, including specific anti-avoidance measures”. The appellant would make a primary assessment tool of the rules. However, in practice, it is often only after an objection to the notice of reassessment has been filed that the Minister is in a position to fully assess the taxpayer’s transaction and determine whether abuse or misuse of the Act are involved. An application of GAAR must be determined by the facts applicable to a particular case and the full knowledge of all the relevant facts may come at a later stage in the process.

The remedy to the problem raised by the appellant lies not in the courts denaturing GAAR and compromising its application to a targeted taxpayer, but in Parliament extending the statutory duties of the Minister contained in subsection 245(8), so as to ensure that third parties likely to be favourably affected by the application of GAAR to another taxpayer are so informed.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Criminal Code*, R.S.C. 1970, c. C-34.  
*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 245(7).  
*Tax Court of Canada Rules (General Procedure)*,  
 SOR/90-688, R. 58.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*R. v. Zeolkowski*, [1989] 1 S.C.R. 1378; (1989), 58 Man. R. (2d) 63; 61 D.L.R. (4th) 725; [1989] 4 W.W.R. 385; (1989), 61 D.L.R. (4th) 725; 50 C.C.C. (3d) 566; 69 C.R. (3d) 281.

l’application de la RGAÉ à un contribuable. Le renvoi à la marche à suivre exposée au paragraphe 245(6) pour une personne mentionnée au paragraphe 245(7) tend à confirmer que l’on prévoyait que ce paragraphe ne s’appliquerait qu’aux tiers sollicitant un allègement fiscal.

Les imperfections dans l’application des dispositions accordant des recours aux tiers (les tiers sont, par exemple, privés de leurs recours lorsqu’on invoque pour la première fois dans la réponse à l’avis d’appel la RGAÉ comme un autre argument justifiant une nouvelle cotisation) ne sont pas suffisantes pour déroger à la procédure établie en matière de cotisations. Les règles régissant la RGAÉ sont destinées à s’appliquer comme dispositions de «dernier ressort, après toutes les autres dispositions de la Loi, y compris les mesures anti-évitement particulières». Selon l’appelante, les règles devraient constituer le fondement principal de la cotisation. Toutefois, en pratique, ce n’est seulement qu’après le dépôt d’une opposition à l’avis de nouvelle cotisation que le ministre est en mesure de bien établir une cotisation à l’égard de l’opération du contribuable et de déterminer s’il y a eu abus ou mauvais usage de la Loi. L’application de la RGAÉ doit être déterminée par les faits applicables à la situation en cause et ce n’est qu’à une étape avancée de la procédure que tous les faits pertinents peuvent être connus.

La solution au problème soulevé par l’appelante réside non pas dans la modification judiciaire de la nature de la RGAÉ, compromettant ainsi son application à l’égard d’un contribuable ciblé, mais dans l’élargissement législatif des obligations du ministre prévues au paragraphe 245(8), de manière à assurer que soient informés les tiers susceptibles d’être favorablement touchés par l’application de la RGAÉ à un autre contribuable.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Code criminel*, S.R.C. 1970, ch. C-34.  
*Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 245(7).  
*Règles de la Cour canadienne de l’impôt (procédure générale)*, DORS/90-688, règle 58.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISION APPLIQUÉE:

*R. c. Zeolkowski*, [1989] 1 R.C.S. 1378; (1989), 58 Man. R. (2d) 63; 61 D.L.R. (4th) 725; [1989] 4 W.W.R. 385; (1989), 61 D.L.R. (4th) 725; 50 C.C.C. (3d) 566; 69 C.R. (3d) 281.

## AUTHORS CITED

- Côté, Pierre-André. *The Interpretation of Legislation in Canada*, 3rd ed. Toronto: Carswell, 2000.
- Department of Finance. *Explanatory Notes to Proposed Legislation (Bill C-139)*, Special Report, De Boo: June 30, 1988.
- Income Tax Act and Regulations. Department of Finance Technical Notes*, 4th ed., Consolidated to 1992. Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.
- Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française (Le)*, Paris: Dictionnaire Le Robert, 1993.
- Sullivan, Ruth. *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. Toronto: Butterworths, 1994.

APPEAL from Tax Court's determination that *Income Tax Act*, subsection 245(7) does not require reference to section 245 and/or the general anti-avoidance rule on the face of an assessment and that subsection 245(7) does not preclude the use of section 245 as an alternative assessing provision (*S.T.B. Holdings Ltd. v. Canada* (2002), 2002 DTC 1254 (T.C.C.)). Appeal dismissed.

## APPEARANCES:

- Gordon S. Funt and Lori Anne Mathison* for appellant.
- Robert Carvalho* for respondent.

## SOLICITORS OF RECORD:

- Fraser Milner Casgrain LLP*, Vancouver, for appellant.
- Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

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

[1] LÉTOURNEAU J.A.: This appeal comes to us from a decision of Miller J. of the Tax Court of Canada where the debate between the parties was adjourned while a preliminary determination of a matter of law was convened pursuant to paragraph 58(1)(a) of the *Tax Court of Canada Rules (General Procedure)* [SOR/90-688]. The decision is reported as *S.T.B. Holdings Ltd. v. Canada* (2002), 2002 DTC 1254. Two questions were submitted for adjudication:

## DOCTRINE

- Côté, Pierre-André. *Interprétation des lois*, 3<sup>e</sup> éd., Montréal, Éditions Thémis, 1999.
- Loi de l'impôt sur le revenu et Règlement. Ministère des finances. Notes techniques*, 4<sup>e</sup> éd., Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.
- Ministère des Finances. *Notes explicatives sur le projet de loi concernant l'impôt sur le revenu (Projet de loi C-139)*, juin 1988.
- Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française (Le)*, Paris: Dictionnaire Le Robert, 1993.
- Sullivan, Ruth. *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed., Toronto: Butterworths, 1994.

APPEL d'une décision de la Cour de l'impôt selon laquelle le paragraphe 245(7) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'exige pas que la cotisation mentionne à sa face l'article 245 et/ou la règle générale anti-évitement et n'empêche pas le recours, à titre subsidiaire, à l'article 245 comme argument à l'appui de la cotisation (*S.T.B. Holdings Ltd. c. Canada* (2002), 2002 DTC 1254 (C.C.I.)). Appel rejeté.

## ONT COMPARU:

- Gordon S. Funt et Lori Anne Mathison* pour l'appelante.
- Robert Carvalho* pour l'intimée.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

- Fraser Milner Casgrain LLP*, Vancouver, pour l'appelante.
- Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

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

[1] LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A.: Il s'agit d'un appel d'une décision du juge Miller, de la Cour canadienne de l'impôt, où le débat entre les parties a été suspendu, la détermination préliminaire d'une question de droit ayant été demandée en vertu de l'alinéa 58(1)a) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)* [DORS/90-688]. La décision est publiée sous l'intitulé *S.T.B. Holdings Ltd. c. Canada* (2002), 2002 DTC 1254. La Cour a été saisie de deux questions:

(a) Does subsection 245(7) of the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1] (Act) require that a reference to section 245 and/or the general anti-avoidance rule (GAAR) be made on the face of a notice of assessment or reassessment in order for section 245 to be relied on by the Minister? and

(b) Does subsection 245(7) of the Act preclude the use of section 245 as an alternative assessing position?

At issue are two different interpretations of subsection 245(7) entailing two very different results. The appellant's interpretation would mean that there are special requirements in the reassessment procedure when GAAR is involved that are not required when any other provision of the Act is involved in a reassessment. My use of the term reassessment in these reasons includes assessments and additional assessments. The respondent's construction of the subsection would merely entail that third parties affected by an initial application of GAAR are precluded from self-assessing on the basis of GAAR.

[2] Both questions relating to the application of GAAR have far-reaching implications in this instance as well as in future cases. In the present litigation, it would mean that the Minister of National Revenue (Minister) cannot rely upon GAAR to deny the appellant a deduction in the amount of \$12,308,649. It could in future cases change the procedure and conditions of exercise of GAAR which is meant to be used as a last resort when there is an abuse of the Act or a misuse of a provision. I hasten to add that the issue before us falls to be decided on the proper interpretation of subsection 245(7) of the Act, not its consequences, however inimical, which are best left to Parliament to remedy.

#### The Facts

[3] The rule 58 motion proceeded on the following agreed statement of facts:

a) Le paragraphe 245(7) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1] (Loi) exige-t-il que l'avis de cotisation ou de nouvelle cotisation mentionne à sa face l'article 245 et/ou la règle générale anti-évitement (la RGAÉ) afin que le ministre puisse invoquer l'article 245?

b) Le paragraphe 245(7) de la Loi empêche-t-il le recours, à titre subsidiaire, à l'article 245 comme argument à l'appui de la cotisation?

Le débat tourne autour de deux interprétations différentes du paragraphe 245(7) donnant lieu à des conséquences très différentes. Retenir l'interprétation de l'appelante reviendrait à dire que la procédure de nouvelle cotisation comporte des exigences spéciales en cas de recours à la RGAÉ, lesquelles exigences ne sont pas applicables lorsque la nouvelle cotisation est fondée sur toute autre disposition de la Loi. Lorsque j'utilise le terme nouvelle cotisation dans les présents motifs, j'entends couvrir également les cotisations et les cotisations supplémentaires. L'interprétation de l'intimée voudrait dire tout simplement que les tiers visés par l'application initiale de la RGAÉ ne peuvent établir leur propre cotisation fondée sur la RGAÉ.

[2] Les deux questions ayant trait à l'application de la RGAÉ sont lourdes de conséquences aussi bien en l'espèce que dans de futurs litiges. En l'espèce, cela voudrait dire que le ministre du Revenu national (le ministre) ne peut invoquer la RGAÉ pour rejeter la déduction de la somme de 12 308 649 \$ effectuée par l'appelante. Dans l'avenir, cela pourrait changer la procédure et les conditions de recours à la RGAÉ, laquelle est un recours de dernier ressort en cas d'abus dans l'application de la Loi. Je m'empresse d'ajouter que la question dont nous sommes saisis doit être tranchée au regard de l'interprétation qu'il convient de donner au paragraphe 245(7) de la Loi, et non en fonction de ses conséquences, quelque défavorables qu'elles soient. Il est préférable de laisser la solution au Parlement s'il faut apporter des correctifs.

#### Les faits

[3] La requête présentée en vertu de la règle 58 était fondée sur l'exposé conjoint des faits suivant:

S.T.B. Holdings Ltd. (STB) is a company incorporated under the laws of the Province of British Columbia with a registered and records office at 1500-1040 West Georgia Street, Vancouver, British Columbia.

During STB's 1989 taxation year, STB acquired all the outstanding shares in the capital of Newport Industries Ltd. (Newport) and Newport was subsequently wound-up prior to STB's 1989 taxation year end. Prior to the acquisition of Newport by STB, Newport and STB were not related corporations.

In computing its income for its 1990 and 1991 taxation years STB applied non-capital losses of \$9,832,810 and \$1,164,124 from previous taxation years that originated from prior taxation years of Newport. In its 1990 taxation year STB claimed an inventory write down of \$1,224,937 and a loss on disposal of the inventory of \$86,778 for its 1991 taxation year. The inventory was real estate that had been owned by Newport (the Newport Lands). STB became the owner of the real estate by reason of the wind-up of Newport. The Newport Lands were located in an area of Calgary known as Victoria Square and comprised a significant portion of two city blocks. STB sold the Newport Lands in 1991 and claimed the \$86,778 loss described above.

On or about July 7, 1994, a waiver in the form requested by the respondent was provided by STB for its 1990 taxation year. On or about November 2, 1994, STB filed a waiver in the form requested by the respondent for its 1991 taxation year. On May 13, 1996, Notices of Reassessment were issued to STB for its 1990 and 1991 taxation years regarding the Newport losses. On August 2, 1996, a Notice of Objection was filed in connection with the May 13, 1996, reassessments of STB's 1990 and 1991 taxation years.

On November 12, 1996, Notices of Revocation of the waivers were filed in connection with STB's 1990 and 1991 taxation years. On April 14, 2000, the May 13, 1996 Notices of Reassessment for STB's 1990 and 1991 taxation years were confirmed by way of a Notice of Confirmation which, *inter alia*, confirms the basis upon which the Minister reassessed. On July 12, 2000, STB filed a Notice of Appeal with respect to the April 14, 2000 Notice of Confirmation. On October 31, 2000, the respondent filed a Reply to STB's July 12, 2000 Notice of Appeal.

No other Notices of Assessment or Notices of Reassessment are relevant to the questions of law posed under the Rule 58

[TRADUCTION] S.T.B. Holdings Ltd. (STB) est une société constituée sous le régime des lois de la province de la Colombie-Britannique et ayant son bureau enregistré au 1500-1040, rue Georgia Ouest, à Vancouver, en Colombie-Britannique.

Au cours de son année d'imposition 1989, STB a acquis toutes les actions en circulation du capital actions de Newport Industries Ltd. (Newport), et cette dernière a été liquidée par la suite avant la fin de l'année d'imposition 1989 de STB. Avant l'acquisition de Newport par STB, Newport et STB n'étaient pas des sociétés liées.

En calculant son revenu pour les années d'imposition 1990 et 1991, STB a tenu compte des pertes autres que des pertes en capital de 9 832 810 \$ et de 1 164 124 \$ pour des années d'imposition antérieures subies dans des années d'imposition antérieures de Newport. Dans son année d'imposition 1990, STB a déduit, pour son année d'imposition 1991, la somme de 1 224 937 \$ au titre de la réduction de la valeur de son stock et la somme de 86 778 \$ au titre de la perte qui aurait été subie lors de l'aliénation du stock. Le stock était constitué de biens-fonds qui appartenaient à Newport (les biens-fonds de Newport). STB a acquis ces biens-fonds par suite de la liquidation de Newport. Les biens-fonds de Newport étaient situés dans un secteur de Calgary appelé Victoria Square et comprenaient une partie importante de deux pâtés de maisons. STB a vendu les biens-fonds de Newport en 1991 et a déclaré une perte de 86 778 \$ tel qu'indiqué ci-dessus.

Le 7 juillet 1994 ou vers cette date, une renonciation selon le formulaire demandé par la partie intimée a été produite par STB pour son année d'imposition 1990. Le 2 novembre 1994 ou vers cette date, STB a déposé une renonciation selon le formulaire demandé par la partie intimée pour son année d'imposition 1991. Le 13 mai 1996, des avis de nouvelle cotisation ont été établis à l'égard de STB pour ses années d'imposition 1990 et 1991 concernant les pertes subies par Newport. Le 2 août 1996, un avis d'opposition a été déposé à l'égard des nouvelles cotisations du 13 mai 1996 pour les années d'imposition 1990 et 1991 de STB.

Le 12 novembre 1996, des avis d'annulation des renonciations ont été déposés à l'égard des années d'imposition 1990 et 1991 de STB. Le 14 avril 2000, les avis de nouvelle cotisation du 13 mai 1996 pour les années d'imposition 1990 et 1991 de STB ont été ratifiés par avis de ratification qui, entre autres, confirme le fondement de la nouvelle cotisation établie par le ministre. Le 12 juillet 2000, STB a déposé un avis d'appel contre l'avis de ratification du 14 avril 2000. Le 31 octobre 2000, la partie intimée a déposé une réponse à l'avis d'appel déposé le 12 juillet 2000 par STB.

Aucun autre avis de cotisation ou avis de nouvelle cotisation n'est pertinent quant à la question de droit posée dans la

Motion. No additional assessments or determinations have been made by the Minister with respect to the STB's 1990 or 1991 taxation years.

### The contentions of the litigants

[4] I should summarize the contentions made by the parties before the Tax Court Judge and us. I need to reproduce the relevant portions of section 245 for a better understanding of the debate as well as the decision of the learned Judge:

245. (1) . . .

“tax consequences” to a person means the amount of income, taxable income, or taxable income earned in Canada of, tax or other amount payable by or refundable to the person under this Act, or any other amount that is relevant for the purposes of computing that amount;

...

(2) Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction.

(3) An avoidance transaction means any transaction

(a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for *bona fide* purposes other than to obtain the tax benefit; or

(b) that is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for *bona fide* purposes other than to obtain the tax benefit.

...

(5) Without restricting the generality of subsection (2),

requête présentée en vertu de la règle 58. Le ministre n'a établi aucune autre cotisation ou détermination à l'égard des années d'imposition 1990 ou 1991 de STB.

### Les prétentions des parties

[4] Je devrais résumer les prétentions présentées par les parties devant le juge de la Cour de l'impôt et devant nous. Pour mieux comprendre le débat entre les parties ainsi que la décision du juge, il me faut reproduire les parties pertinentes de l'article 245:

245. (1) [. . .]

«attribut fiscal» S'agissant des attributs fiscaux d'une personne, revenu, revenu imposable ou revenu imposable gagné au Canada de cette personne, impôt ou autre montant payable par cette personne, ou montant qui lui est remboursable, en application de la présente loi, ainsi que tout montant à prendre en compte pour calculer, en application de la présente loi, le revenu, le revenu imposable, le revenu imposable gagné au Canada de cette personne ou l'impôt ou l'autre montant payable par cette personne ou le montant qui lui est remboursable.

[. . .]

(2) En cas d'opération d'évitement, les attributs fiscaux d'une personne doivent être déterminés de façon raisonnable dans les circonstances de façon à supprimer un avantage fiscal qui, sans le présent article, découlerait, directement ou indirectement, de cette opération ou d'une série d'opérations dont cette opération fait partie.

(3) L'opération d'évitement s'entend:

a) soit de l'opération dont, sans le présent article, découlerait, directement ou indirectement, un avantage fiscal, sauf s'il est raisonnable de considérer que l'opération est principalement effectuée pour des objets véritables—l'obtention de l'avantage fiscal n'étant pas considérée comme un objet véritable;

b) soit de l'opération qui fait partie d'une série d'opérations dont, sans le présent article, découlerait, directement ou indirectement, un avantage fiscal, sauf s'il est raisonnable de considérer que l'opération est principalement effectuée pour des objets véritables—l'obtention de l'avantage fiscal n'étant pas considérée comme un objet véritable.

[. . .]

(5) Sans préjudice de la portée générale du paragraphe (2), dans le cadre de la détermination des attributs fiscaux d'une personne de façon raisonnable dans les circonstances de façon

(a) any deduction in computing income, taxable income, taxable income earned in Canada or tax payable or any part thereof may be allowed or disallowed in whole or in part,

(b) any such deduction, any income, loss or other amount or part thereof may be allocated to any person,

(c) the nature of any payment or other amount may be recharacterized, and

(d) the tax effects that would otherwise result from the application of other provisions of this Act may be ignored,

in determining the tax consequences to a person as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that would, but for this section, result, directly or indirectly, from an avoidance transaction.

(6) Where with respect to a transaction

(a) a notice of assessment, reassessment or additional assessment involving the application of subsection (2) with respect to the transaction has been sent to a person, or

(b) a notice of determination pursuant to subsection 152(1.11) has been sent to a person with respect to the transaction,

any person (other than a person referred to in paragraph (a) or (b)) shall be entitled, within 180 days after the day of mailing of the notice, to request in writing that the Minister make an assessment, reassessment or additional assessment applying subsection (2) or make a determination applying subsection 152(1.11) with respect to that transaction.

(7) Notwithstanding any other provision of this Act, the tax consequences to any person, following the application of this section, shall only be determined through a notice of assessment, reassessment, additional assessment or determination pursuant to subsection 152(1.11) involving the application of this section.

(8) On receipt of a request by a person under subsection (6), the Minister shall, with all due dispatch, consider the request and, notwithstanding subsection 152(4), assess, reassess or make an additional assessment or determination pursuant to subsection 152(1.11) with respect to that person, except that an assessment, reassessment, additional assessment or determination may be made under this subsection only to

à supprimer l'avantage fiscal qui, sans le présent article, découlerait, directement ou indirectement, d'une opération d'évitement:

a) toute déduction dans le calcul de tout ou partie du revenu, du revenu imposable, du revenu imposable gagné au Canada ou de l'impôt payable peut être en totalité ou en partie admise ou refusée;

b) tout ou partie de cette déduction ainsi que tout ou partie d'un revenu, d'une perte ou d'un autre montant peuvent être attribués à une personne;

c) la nature d'un paiement ou d'un autre montant peut être qualifiée autrement;

d) les effets fiscaux qui découleraient par ailleurs de l'application des autres dispositions de la présente loi peuvent ne pas être pris en compte.

(6) Dans les 180 jours suivant la mise à la poste d'un avis de cotisation, de nouvelle cotisation ou de cotisation supplémentaire, envoyé à une personne, qui tient compte du paragraphe (2) en ce qui concerne une opération, ou d'un avis concernant un montant déterminé en application du paragraphe 152(1.11) envoyé à une personne en ce qui concerne une opération, toute autre personne qu'une personne à laquelle un de ces avis a été envoyé a le droit de demander par écrit au ministre d'établir à son égard une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire en application du paragraphe (2) ou de déterminer un montant en application du paragraphe 152(1.11) en ce qui concerne l'opération.

(7) Malgré les autres dispositions de la présente loi, les attributs fiscaux d'une personne, par suite de l'application du présent article, ne peuvent être déterminés que par avis de cotisation, de nouvelle cotisation ou de cotisation supplémentaire ou que par avis d'un montant déterminé en application du paragraphe 152(1.11), compte tenu du présent article.

(8) Sur réception d'une demande présentée par une personne conformément au paragraphe (6), le ministre doit, dès que possible, après avoir examiné la demande et malgré le paragraphe 152(4), établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire ou déterminer un montant en application du paragraphe 152(1.11), en se fondant sur la demande. Toutefois, une cotisation, une nouvelle

the extent that it may reasonably be regarded as relating to the transaction referred to in subsection (6). [My emphasis.]

[5] As it appears, the first question to be decided is narrower in scope than the second. It is agreed in the present instance that no mention of GAAR appears on the notice of reassessment sent to the appellant on May 13, 1996. The respondent invoked GAAR for the first time in the waivers signed by the appellant on July 7, 1994, for the second time in the notice of confirmation of the notice of reassessment after receiving the appellant's objection to the reassessment and, for the third time, in the reply to the notice of appeal. As a matter of fact, the 1994 waivers referred to a reassessment under Part I and Part XVI of the Act, the latter being the Part which contains GAAR.

[6] The appellant avers that subsection 245(7) imposes two requirements on the Minister when assessing a taxpayer on the basis of GAAR: the reassessment notice must state on its face that GAAR is being used and GAAR must be the primary assessing position. Counsel for the appellant seeks support for his position in the wording of the provision. Four groups of words are in his view determinative: "Notwithstanding any other provision of this Act", "through a notice . . . of reassessment", "following the application" and "involving the application of".

[7] When teleological, purposive or contextual interpretation is made of these words, counsel argues, it leads to a series of conclusions:

(a) the tax consequences pursuant to the application of section 245 must be determined through the issuance of a notice of reassessment indicating the application of GAAR;

(b) subsection 245(7) covers not only third parties affected by GAAR, but also targeted taxpayers;

cotisation ou une cotisation supplémentaire ne peut être établie, ni un montant déterminé, en application du présent paragraphe que s'il est raisonnable de considérer qu'ils concernent l'opération visée au paragraphe (6). [Non souligné dans l'original.]

[5] Comme il paraît, la première question à trancher est beaucoup plus étroite que la deuxième. Dans la présente espèce, il est convenu que l'avis de nouvelle cotisation envoyé à l'appelante le 13 mai 1996 ne fait aucune mention de la RGAÉ. L'intimé a invoqué la RGAÉ pour la première fois dans les renonciations signées par l'appelante le 7 juillet 1994, pour la deuxième fois dans l'avis de ratification de l'avis de nouvelle cotisation après réception de l'opposition de l'appelante à la nouvelle cotisation et, pour la troisième fois, dans la réponse à l'avis d'appel. En effet, les renonciations de 1994 mentionnaient une nouvelle cotisation établie en vertu de la partie I et de la partie XVI de la Loi, cette dernière partie étant celle qui contient la RGAÉ.

[6] L'appelante affirme que le paragraphe 245(7) impose deux exigences au ministre lorsqu'il invoque la RGAÉ dans l'établissement d'une cotisation à l'égard d'un contribuable: d'une part, l'avis de nouvelle cotisation doit indiquer à sa face que la cotisation est fondée sur la RGAÉ; d'autre part, la RGAÉ doit être l'argument principal invoqué à l'appui de la cotisation. L'avocat de l'appelante appuie son argument sur le libellé de la disposition. À son avis, quatre groupes de mots sont déterminants: «Malgré les autres dispositions de la présente loi», «par avis de . . . nouvelle cotisation», «par suite de l'application du» et «compte tenu du présent article».

[7] L'avocat fait valoir que la méthode téléologique ou l'interprétation de ces mots fondée sur l'objet visé ou à la lumière du contexte mène à une série de conclusions:

a) les attributs fiscaux de l'application de l'article 245 doivent être déterminés par l'établissement d'un avis de nouvelle cotisation indiquant que la cotisation est fondée sur la RGAÉ;

b) le paragraphe 245(7) s'applique non seulement aux tiers visés par la RGAÉ, mais également aux contribuables ciblés;

(c) in enacting that subsection, Parliament intended to override the usual rules in the Act regarding self-assessment and alternative arguments;

(d) disclosure of the fact that GAAR is invoked needs to be made to third parties so that, if affected, they can exercise their rights;

(e) fairness to third parties and the targeted taxpayer requires that disclosure be made on the notice of reassessment sent to the targeted taxpayer.

In the appellant's view, the learned Judge did not consider, or erred in considering, these words in subsection 245(7). I should mention that the expression "targeted taxpayer" in the present context refers to the taxpayer to whom the initial application of GAAR is made.

[8] The respondent submits that neither the wording, the context nor the purpose of subsection 245(7) support the position of the appellant. Moreover, the contention of the appellant runs contrary to the Act and the legal principles applicable to notices of reassessment, requirements of reasons therein and alternative bases for assessing taxpayers. In short, the Judge committed no error when he rejected all the appellant's contentions, except as regards the scope of application of subsection 245(7). Counsel for the respondent submits that, on this issue, the Judge erred when he ruled that the subsection applies both to the targeted taxpayer and third parties.

#### The decision of the Tax Court Judge

[9] The learned Tax Court Judge answered both questions in the negative and ordered costs of the application to be in the cause.

[10] Speaking of the Act and the provision in issue, the Tax Court Judge wrote [at paragraph 2]:

What the drafter believes is clear becomes murky: what is black becomes gray, and, remarkably at times even white. There is no dearth of opportunity for the Courts to provide clarity in the interpretation of the Act, given the CCH version of the Act and Regulations now runs to close to 3000 pages. Complexity is the name of the game—clarification is our job.

c) en édictant ce paragraphe, le Parlement avait l'intention de déroger aux règles normales prévues par la Loi régissant l'auto-cotisation et les arguments subsidiaires à l'appui d'une cotisation;

d) l'invocation de la RGAÉ doit être portée à l'attention des tiers de sorte qu'ils puissent exercer leurs droits dès lors qu'ils sont touchés;

e) dans l'intérêt de l'équité à l'endroit des tiers et du contribuable ciblé, cette mention doit figurer dans l'avis de nouvelle cotisation envoyé au contribuable ciblé.

De l'avis de l'appelante, le juge n'a pas tenu compte, ou s'est trompé en tenant compte, de ces mots au paragraphe 245(7). Je dois indiquer que l'expression «contribuable ciblé» dans le présent contexte s'entend du contribuable visé par l'application initiale de la RGAÉ.

[8] L'intimée fait valoir que ni le libellé, ni le contexte ni l'objet du paragraphe 245(7) n'appuie la prétention de l'appelante. De surcroît, la prétention de l'appelante est incompatible avec la Loi et les principes juridiques applicables aux avis de nouvelle cotisation, à l'obligation d'y indiquer les motifs et aux arguments subsidiaires à l'appui de la cotisation des contribuables. Bref, le juge n'a commis aucune erreur lorsqu'il a rejeté toutes les prétentions de l'appelante, sauf à l'égard de la portée de l'application du paragraphe 245(7). L'avocat de l'intimée fait valoir, à ce sujet, que le juge a commis une erreur lorsqu'il a statué que le paragraphe s'applique aussi bien au contribuable ciblé qu'aux tiers.

#### La décision du juge de la Cour de l'impôt

[9] Le juge de la Cour de l'impôt a répondu aux deux questions par la négative et a ordonné que les dépens de la demande suivent l'issue de la cause.

[10] S'agissant de la Loi et de la disposition en cause, le juge de la Cour de l'impôt a écrit [au paragraphe 2]:

[TRADUCTION] Les dispositions qui semblaient claires législateur deviennent confuses; ce qui était noir tourne au gris, voire au blanc. Les tribunaux sont très souvent appelés à éclaircir l'interprétation de la Loi, puisque la version CCH de la Loi et du règlement approche les 3000 pages. L'obscurité fait partie des règles du jeu et c'est à nous de faire la lumière.

I would have no difficulty in citing numerous examples where the legislation leaves the taxpayer, counsel, the Department of Justice and Courts baffled by convoluted structures, triple negatives and cross-references upon cross-references. My impression of the section before me is that it is not such a hieroglyphic mish-mash: it is however imprecise, subject to different views and confusing in its very simplicity. The interpretation suggested by the applicant is an enthusiastic and well-argued attempt to stretch the words further than I believe they can reasonably bend. I am not prepared to accept such a degree of malleability.

[11] He defined GAAR as an assessing tool given to the Minister, not a planning tool for the taxpayer. He admitted to some ambiguity in subsection 245(7) and, therefore, conducted a detailed statutory interpretation of the provision by inquiring into the ordinary meaning or grammatical meaning of the subsection, its context and the legislative purpose sought to be attained by its enactment.

[12] With respect to the ordinary meaning of the provision, the Judge found that the words “following the application of this section” means “following an assessment involving GAAR”. He rejected the appellant’s submission that these words should be read as if they wrote “in the application”. To put it another way, subsection 245(7) covers a situation in which there has been an initial application of GAAR and, consequently, the words must refer to a subsequent application of GAAR. The words “involving the application of this section” found at the end of subsection 245(7) were simply descriptive of the fact that a subsequent notice of reassessment, arising from a subsection 245(6) request, by the Minister must involve GAAR. He rejected the appellant’s construction of these words as requiring the Minister to make a specific reference to GAAR in the notice of reassessment, including that sent to the targeted taxpayer.

[13] Looking at the context in which subsection 245(7) finds itself, the Tax Court Judge ruled that the placement of that subsection between subsections 245(6) and 245(8) indicates that these three subsections work together. Subsection 245(6) permits a taxpayer who is affected by a GAAR assessment in respect of a targeted

Je n’aurais aucun mal à citer de nombreux exemples où la loi rend les contribuables, les avocats, le ministère de la Justice et les tribunaux aussi perplexes les uns que les autres en raison de structures alambiquées, de triples négatifs et de la multiplication des renvois et contre-renvois. L’article en cause ne me semble pas si compliqué que cela, seulement vague, mais sa simplicité même peut justifier différentes interprétations et faire régner une certaine confusion. L’interprétation avancée par la requérante représente une tentative courageuse et solidement argumentée d’étirer à outrance le sens des mots. Or, je ne suis pas disposé à admettre un tel degré de malléabilité.

[11] Il a défini la RGAÉ comme un outil conféré au ministre pour l’établissement des cotisations, et non un outil de planification en faveur du contribuable. Ayant reconnu que le paragraphe 245(7) présentait une certaine ambiguïté, il a donc interprété la disposition de manière détaillée en examinant le sens ordinaire ou grammatical du paragraphe, son contexte et l’objet législatif visé par son édicton.

[12] S’agissant du sens ordinaire de la disposition, le juge a conclu que les mots «par suite de l’application du présent article» veulent dire «par suite d’une cotisation fondée sur la RGAÉ». Il a rejeté la prétention de l’appelante que ces mots devaient être interprétés comme s’ils voulaient dire «dans l’application». Autrement dit, le paragraphe 245(7) vise une situation dans laquelle il y a eu une application initiale de la RGAÉ et, par conséquent, les mots doivent viser une application ultérieure de la RGAÉ. Les mots «compte tenu du présent article» qui figurent à la fin du paragraphe 245(7) disent tout simplement qu’un avis ultérieur de nouvelle cotisation, découlant d’une demande fondée sur le paragraphe 245(6), établi par le ministre doit invoquer la RGAÉ. Il a rejeté l’interprétation de ces mots proposée par l’appelante selon laquelle le ministre doit mentionner expressément la RGAÉ dans l’avis de nouvelle cotisation, y compris celui qui a été envoyé au contribuable ciblé.

[13] Examinant le contexte dans lequel le paragraphe 245(7) lui-même s’insère, le juge de la Cour de l’impôt a statué que l’emplacement de ce paragraphe entre les paragraphes 245(6) et 245(8) indique que ces trois paragraphes vont ensemble. Le paragraphe 245(6) permet au contribuable affecté par une cotisation fondée

taxpayer to request a subsequent GAAR application to his or her tax return. Subsection 245(8) requires the Minister to respond to that request with due dispatch while subsection 245(7) ensures that the taxpayer does not self-assess as is usually the case under the Act.

[14] Finally, the Judge found indications of Parliament's purpose or intent in the technical note to subsection 245(7) as well as in the explanatory notes to Bill C-139 which enacted the GAAR provisions. Essentially, he found these references to be supportive of the view that subsection 245(7) is a direction to the taxpayer and not to the Minister; it precludes taxpayers, including both the originally GAAR-assessed taxpayer and an affected third party taxpayer, from self-assessing in relying upon the original GAAR assessment of the same transaction. The legislative purpose of subsections 245(6), (7) and (8) is geared towards adjustments for third parties. If Parliament had intended that subsection 245(7) would so significantly restrict the Minister's invoking of subsection 245(2) as contended by the appellant, it would have specifically made a reference to subsection 245(2) in subsection 245(7), as does subsection 245(6), rather than simply referring to the words "involving the application of this section". While the general scheme of the Act involves a two-step process, i.e., self-assessment followed by a government assessment, subsection 245(7) departs from that scheme and limits the process to one step. Pursuant to a taxpayer's request under subsection 245(6), a notice of reassessment is to be made and that notice must involve GAAR.

#### Analysis of the decision

[15] The Tax Court Judge made a thorough analysis of the parties' submissions. My summary of his decision, although longer than usual, does not give full credit to his thoughtful examination of the issues. I am in general agreement with his interpretation of subsection 245(7), except as regards his application to the targeted taxpayer.

sur la RGAÉ et adressée à un contribuable ciblé et demander ensuite qu'une application de la RGAÉ soit faite à sa déclaration de revenus. Le paragraphe 245(8) oblige le ministre à répondre à la demande dès que possible alors que le paragraphe 245(7) assure que le contribuable n'établira pas lui-même sa cotisation comme c'est normalement le cas sous le régime de la Loi.

[14] Enfin, le juge a trouvé des indications de l'objet ou de l'intention du Parlement dans la note technique qui accompagne le paragraphe 245(7) ainsi que dans les notes explicatives du projet de loi C-139 qui a édicté les dispositions de la RGAÉ. Essentiellement, il a conclu que ces sources soutenaient le point de vue selon lequel le paragraphe 245(7) est une directive à l'intention du contribuable et non à l'intention du ministre; elle interdit aux contribuables, y compris le contribuable ciblé à l'origine par la cotisation fondée sur la RGAÉ et les tiers contribuables affectés de ce fait, d'établir eux-mêmes leur cotisation en se basant sur la cotisation initiale fondée sur la RGAÉ et établie à l'égard de la même opération. L'objet législatif des paragraphes 245(6), (7) et (8) est axé sur les rajustements en faveur des tiers. Si le Parlement avait voulu que le paragraphe 245(7) limite autant le pouvoir du ministre d'invoquer le paragraphe 245(2) comme le prétend l'appelante, il aurait expressément mentionné le paragraphe 245(2) au paragraphe 245(7), comme le fait le paragraphe 245(6), plutôt que de dire simplement «compte tenu du présent article». Il est vrai que l'économie générale de la Loi comporte une procédure en deux étapes, c'est-à-dire l'auto-cotisation suivie par une cotisation établie par le gouvernement, mais le paragraphe 245(7) déroge à cette économie générale et limite la procédure à une seule étape. À la demande du contribuable présentée en vertu du paragraphe 245(6), un avis de nouvelle cotisation doit être établi et cet avis doit être fondé sur la RGAÉ.

#### Analyse de la décision

[15] Le juge de la Cour de l'impôt a effectué une analyse détaillée des prétentions des parties. Le résumé que je fais de sa décision, bien que plus longue que d'habitude, ne fait pas complètement honneur à son analyse réfléchie des questions en litige. Je suis essentiellement d'accord avec l'interprétation qu'il

I shall come back later to this finding. I will now address some of the grounds of appeal.

The Judge's omission to consider the words "notwithstanding any other provisions of this Act"

[16] I do not think, as contended by the appellant, that the learned Tax Court Judge omitted to consider the introductory words of subsection 245(7) "Notwithstanding any other provision of this Act". It is true that he made no specific reference to these words. However, his whole interpretation of subsection 245(7) indicates that he considered the "notwithstanding" language and interpreted it to apply to the more narrow aspect of "subsequent" assessments undertaken by the Minister pursuant to subsections 245(6) and 245(8). This is also evident from his refusal of the appellant's contention that this language applied to any and all applications of GAAR, including the initial GAAR assessment of the targeted taxpayer. I am satisfied that the Judge recognized that the "notwithstanding" language had meaning and gave it its proper meaning.

Erroneous interpretation of the phrase "following the application of this section"

[17] The Tax Court Judge interpreted the word "following" to mean "after" and rejected the appellant's contention that "following the application" meant "in the application". I see no error in such interpretation which, in addition to being reasonable, is supported by the French text of the provision "*par suite de l'application*". "*Par suite de l'application*" means "*en conséquence de*", "*à cause de*" l'application: see *Le Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, 1993. A plain construction of these words in French, especially in the context of subsections 245(6) and 245(8) between which subsection 245(7) is inserted, indicates a prior happening triggering a subsequent event, in this case a prior GAAR application to a taxpayer resulting in a subsequent determination of the tax consequences for another.

donne du paragraphe 245(7), sauf en ce qui concerne la manière dont il l'applique au contribuable ciblé. Je reviendrai plus tard sur cette conclusion. J'examinerai maintenant certains des motifs d'appel.

L'omission du juge d'examiner les mots «malgré les autres dispositions de la présente loi»

[16] Je ne partage pas l'argument de l'appelante selon lequel le juge de la Cour de l'impôt a omis d'examiner les mots introductifs du paragraphe 245(7) «Malgré les autres dispositions de la présente loi». Il est vrai qu'il n'a pas expressément mentionné ces mots. Toutefois, il ressort de l'ensemble de son interprétation du paragraphe 245(7) qu'il a tenu compte de la clause dérogatoire qu'il a interprétée comme s'appliquant à l'aspect plus étroit des cotisations «ultérieures» établies par le ministre en vertu des paragraphes 245(6) et 245(8). Cela ressort aussi clairement de son rejet de l'argument de l'appelante selon lequel cette clause peut être invoquée à l'endroit de toute application de la RGAÉ, y compris la cotisation initiale adressée au contribuable ciblé et fondée sur la RGAÉ. Je suis convaincu que le juge a reconnu que la clause dérogatoire avait un sens et qu'il lui a donné sa bonne signification.

Interprétation erronée du membre de phrase «par suite de l'application du présent article»

[17] Selon l'interprétation retenue par le juge de la Cour de l'impôt, le terme anglais «*following*» veut dire «*after*», rejetant l'argument de l'appelante que le membre de phrase «*following the application*» veut dire «*in the application*». Je ne vois aucune erreur dans cette interprétation qui, en plus d'être raisonnable, prend appui sur la version française de la disposition «par suite de l'application». «Par suite de l'application» veut dire «en conséquence de», «à cause de» l'application: voir *Le Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, 1993. L'interprétation ordinaire de ces mots en français, particulièrement dans le contexte des paragraphes 245(6) et 245(8) entre lesquels s'insère le paragraphe 245(7), indique qu'il est survenu un événement antérieur déclencheur d'un événement ultérieur, dans le cas qui nous occupe, une application antérieure de la RGAÉ à un contribuable qui donne lieu à la détermination ultérieure des attributs fiscaux pour un autre contribuable.

Omission to consider the importance of the words “notice of” and give meaning to them

[18] The appellant contends that the Tax Court Judge failed to give a meaning of their own to the words “notice of” and unnecessarily linked them to the phrase “involving the application of this section”, thereby misconstruing these components of the provision.

[19] As for the “notwithstanding” language, I believed the Judge did not ignore these words in subsection 245(7), but rather gave them an interpretation that limits any notice requirement to those subsequent assessments that are based on subsections 245(6) and 245(8). It was not unreasonable to rely upon the closing words of the subsection to determine the meaning to be given to the word “notice”.

The meaning of “any person” in subsection 245(7)

[20] The Judge interpreted “any person” in subsection 245(7) as including not only the third party affected by the application of GAAR to a transaction in which it was implicated, but also the taxpayer originally assessed under GAAR. His interpretation meant that both the third party and the originally GAAR-assessed taxpayer are precluded from self-assessing in reliance upon the original GAAR assessment of the same transaction.

[21] I believe his extension of the words “any person” to the targeted taxpayer is not of great significance for the purpose of self-assessment. Indeed, as the Judge himself noted at paragraph 25 of his decision, “[i]t is difficult to imagine a taxpayer arranging a transaction for a particular intended effect and then filing on the basis that GAAR is applicable to result in consequences different from what was intended”. In other words, it is not very likely that a taxpayer who intends to obtain a tax benefit would self-assess to deny himself that benefit on the admitted ground that he abused the Act or misused one of its provisions. I doubt that, by using the words “any person” in subsection 245(7), Parliament intended to cover this unlikely, not to say unrealistic, situation.

Omission de tenir compte de l’importance des mots «avis de» et de leur donner un sens

[18] L’appelante fait valoir que le juge de la Cour de l’impôt n’a pas donné un sens propre aux mots «avis de» et qu’il les a inutilement liés au membre de phrase «compte tenu du présent article», entraînant par conséquent une mauvaise interprétation de ces composantes de la disposition.

[19] Tout comme pour la clause dérogatoire, j’estime que le juge n’a pas ignoré ces mots au paragraphe 245(7), mais leur a donné un sens qui limite toute obligation de remettre un avis à ces cas où furent émises des cotisations ultérieures fondées sur les paragraphes 245(6) et 245(8). Il n’était pas déraisonnable de se fonder sur les mots à la fin du paragraphe pour déterminer le sens à donner au mot «avis».

Le sens des mots «any person» au paragraphe 245(7)

[20] Selon l’interprétation retenue par le juge, les mots «any person» figurant au paragraphe 245(7) englobent non seulement le tiers visé par l’application de la RGAÉ à une opération à laquelle il était lié, mais également le contribuable à l’égard de qui a été établie la cotisation initiale fondée sur la RGAÉ. Selon cette interprétation, il est interdit au tiers, aussi bien qu’au contribuable à l’égard de qui a été établie la cotisation initiale fondée sur la RGAÉ, d’établir eux-mêmes leur propre cotisation en se basant sur la cotisation initiale fondée sur la RGAÉ et établie à l’égard de la même opération.

[21] J’estime que son extension des mots «any person» au contribuable ciblé importe peu aux fins de l’auto-cotisation. En effet, comme le juge lui-même le fait remarquer au paragraphe 25 de sa décision, [TRADUCTION] «il est difficile d’imaginer un contribuable qui organise une opération dans un but en particulier, puis qui produise sa déclaration de revenus sur le fondement que la RGAÉ est applicable afin d’obtenir des attributs différents de ceux qu’il entendait obtenir». En d’autres mots, il est très peu probable qu’un contribuable qui a l’intention d’obtenir un avantage fiscal établirait lui-même sa cotisation pour se refuser cet avantage pour le motif avoué qu’il a commis un abus dans l’application de la Loi ou qu’il a détourné une disposition de sa finalité. Je doute qu’en utilisant les mots «any person» au

[22] The placement of subsection 245(7), “sandwiched” between subsections 245(6) and 245(8) which relate to a third party favourably affected by the application of GAAR to a targeted taxpayer, indicates to me that these words have the same meaning as the one they were given to in subsection 245(6). In subsection 245(6), “any person” is followed in brackets by the phrase “other than a person referred to in paragraph (a) or (b)”. It is not disputed that this formula in subsection 245(6) refers to third parties. It is a known principle of interpretation that “unless the contrary is clearly indicated by the context, a word should be given the same interpretation or meaning whenever it appears in an act”: see P.-A. Côté, *The Interpretation of Legislation in Canada* (3rd ed.), Scarborough, Thomson Canada Ltd., 2000, at page 332; R. Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes* (3rd ed.), Toronto, Butterworths Canada Ltd., 1994, at page 163. This is even truer when the words are found in the same provision. Professor Côté writes, at page 333, citing *R. v. Zeolkowski*, [1989] 1 S.C.R. 1378:

Another relevant factor is the physical proximity of the words. The closer they are, the greater the likelihood that they have the same meaning.

Interestingly enough, the situation in the *Zeolkowski* case was similar to ours: an identical phrase (all relevant evidence) was used in two adjacent subsections within the same section of the *Criminal Code* [R.S.C. 1970, c. C-34]: see at page 1387. They were given the same meaning by the Supreme Court. Here, the words “any person” are used in two adjacent subsections, 245(6) and 245(7), within the same provision of the Act. They have the same meaning.

[23] I am comforted in my conclusion by the fact that in subsection 245(5), Parliament, when referring to the determination of tax consequences for a targeted taxpayer, employed a different wording and used the words “a person”. That subsection precedes the three subsections (245(6), (7) and (8)) dealing with third parties. As the Tax Court Judge pointed out, the *Explanatory Notes to Proposed Legislation (Bill C-139)*,

paragraphe 245(7), le Parlement avait l’intention de viser cette situation peu probable, sinon irréaliste.

[22] L’emplacement du paragraphe 245(7), «pris en sandwich» entre les paragraphes 245(6) et 245(8) qui s’appliquent au tiers favorablement touché par l’application de la RGAÉ à un contribuable ciblé, m’indique que ces mots ont le même sens que celui qui leur a été attribué au paragraphe 245(6). Au paragraphe 245(6) de la version anglaise, les mots «*any person*» sont suivis entre parenthèses par le membre de phrase «*other than a person referred to in paragraph (a) or (b)*». Il n’est pas contesté que cette formule au paragraphe 245(6) vise les tiers. C’est un principe d’interprétation bien connu que «à moins que le contexte ne s’y oppose clairement, un mot doit recevoir la même interprétation et avoir le même sens tout au long d’un texte législatif»: voir P.-A. Côté, *Interprétation des lois* (3<sup>e</sup> éd.), Éditions Thémis, 1999, à la page 420; R. Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes* (3<sup>e</sup> éd.), Toronto: Butterworths Canada Ltd., 1994, à la page 163. Cette règle est encore plus vraie lorsque les mots se retrouvent dans la même disposition. Le professeur Côté écrit, à la page 421, citant *R. c. Zeolkowski*, [1989] 1 R.C.S. 1378:

Autre élément qui pourrait jouer: la plus ou moins grande proximité, dans le texte, entre les deux expressions qu’on présume avoir le même sens.

Fait assez intéressant, la situation dans l’affaire *Zeolkowski* était semblable à celle qui nous occupe: une expression identique (tout élément de preuve pertinent) avait été utilisée dans deux paragraphes adjacents qui se trouvaient dans le même article du *Code criminel* [S.R.C. 1970, ch. C-34]: voir la page 1387. La Cour suprême leur a donné le même sens. En l’espèce, les mots «*any person*» sont utilisés dans deux paragraphes adjacents, les paragraphes 245(6) et 245(7), dans la même disposition de la Loi. Ils ont le même sens.

[23] Je suis convaincu de la justesse de ma conclusion par le fait qu’au paragraphe 245(5), le Parlement, en abordant la question de la détermination des attributs fiscaux d’un contribuable ciblé, a employé une formulation différente et a utilisé les mots «*a person*». Ce paragraphe précède les trois paragraphes (245(6), (7) et (8)) qui se rapportent aux tiers. Comme le fait remarquer le juge de la Cour de l’impôt, les *Notes*

Special Release, De Boo, June 30, 1988, at pages 329-330, leave no doubt that the three subsections establish a relief mechanism for third parties affected by the application of GAAR to a taxpayer:

In determining, under new subsection 245(2) of the Act, the reasonable tax consequences to any person in order to deny the tax benefit of an avoidance transaction, adjustments of a relieving nature may be made. New subsection 245(6) introduces a mechanism that allows a person to request such adjustments.

Under new subsection 245(6), where proposed subsection 245(2) applies with respect to a transaction and, consequently, a taxpayer has been assessed or reassessed or a determination has been made under proposed subsection 152(1.11) with respect to that person, another person is entitled to request that the Minister apply subsection 245(2) in his case in order to make adjustments of a relieving nature with respect to the same transaction.

[. . .]

Subsection 245(6) does not apply to a taxpayer who has already been assessed or in respect of whom a determination pursuant to subsection 152(1.11) has been made by the Minister of National Revenue under section 245, because this taxpayer is in a position to request the appropriate adjustments through the objection and appeal mechanisms provided by other provisions of the Act.

New subsection 245(7) of the Act provides that a person may not rely on subsection 245(2) in order to determine his income, taxable income, or taxable income earned in Canada of, tax or other amount payable by, or amount refundable to, any person under the Act as well as any other amount under the Act which is relevant for the purposes of the computation of the foregoing, except through a request for adjustment under subsection 245(6). This prevents a person from using the provisions of subsection 245(2) in order to adjust his income, or any of the above-mentioned amounts, without requesting that adjustment following the procedure set out in subsection 245(6). [My emphasis.]

The reference to the procedure set out in subsection 245(6) for a person mentioned in subsection 245(7) certainly tends to confirm that subsection 245(7) was intended to apply only to third parties seeking a tax relief.

*explicatives sur le projet de loi concernant l'impôt sur le revenu (Projet de loi C-139), juin 1988, ne laissent aucun doute que les trois paragraphes créent un mécanisme de recours pour les tiers touchés par l'application de la RGAÉ à un contribuable:*

Pour déterminer, en application du nouveau paragraphe 245(2) de la Loi, les attributs fiscaux raisonnables d'une personne de manière à supprimer l'avantage fiscal découlant d'une opération d'évitement, on peut procéder à des rajustements favorables au contribuable. Le nouveau paragraphe 245(6) instaure un mécanisme permettant à une personne de demander des rajustements de ce genre.

D'après le nouveau paragraphe 245(6), lorsque le paragraphe 245(2) proposé s'applique à une opération et que, donc, un contribuable a fait l'objet d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation ou qu'une détermination a été faite en application du paragraphe 152(1.11) proposé au titre de cette personne, une autre personne a le droit de demander que le Ministre applique le paragraphe 245(2) dans son cas, de manière à effectuer des rajustements en sa faveur au titre de la même opération.

[. . .]

Le paragraphe 245(6) ne s'applique pas à un contribuable qui a déjà fait l'objet d'une cotisation ou à l'égard duquel une détermination prévue au paragraphe 152(1.11) a été effectuée par le ministre du Revenu national en vertu de l'article 245, parce que ce contribuable est en mesure de demander les rajustements appropriés au moyen des mécanismes d'opposition et d'appel prévus par d'autres dispositions de la Loi.

Le nouveau paragraphe 245(7) de la Loi stipule qu'une personne ne peut se fonder sur le paragraphe 245(2) pour déterminer son revenu, son revenu imposable, ou son revenu imposable gagné au Canada, son impôt ou un autre montant remboursable à une personne, ou payable par celle-ci, en application de la Loi, ni aucun autre montant, en vertu de la Loi, qui entre dans le calcul des éléments précédents, si ce n'est par une demande de rajustement prévue au paragraphe 245(6). Cela empêche une personne de se prévaloir des dispositions du paragraphe 245(2) pour rajuster son revenu ou l'un des éléments susmentionnés, sans faire une demande de rajustement selon la marche à suivre exposée au paragraphe 245(6). [Non souligné dans l'original.]

Le renvoi à la marche à suivre exposée au paragraphe 245(6) pour une personne mentionnée au paragraphe 245(7) tend certainement à confirmer que l'on prévoyait que le paragraphe 245(7) ne s'appliquerait qu'aux tiers sollicitant un allègement fiscal.

The potential prejudice resulting from an interpretation of subsection 245(7) limiting its scope of application to third parties

[24] The appellant stresses the fact that limiting the scope of application of subsection 245(7) to third parties has the effect of depriving third parties of their recourse when GAAR is invoked as an alternative basis for reassessment, especially when this is done for the first time in the reply to the notice of appeal. Subsection 245(6) gives a third party 180 days after the mailing of a notice of reassessment to the targeted taxpayer to request from the Minister adjustments to its tax return. As there is no such notice in that scenario, the third party will not be aware of the application of GAAR and will lose its remedy.

[25] The Tax Court Judge acknowledged an imperfection in the operation of the third party relief provisions in subsections 245(6), (7) and (8). He discarded the appellant's solution which consisted of requiring that GAAR be invoked as a primary tool of assessment and that mention be made of the use of GAAR on the notice of reassessment. As he rightly pointed out, the problem remains where the third party is simply not advised of the notice even if it refers to GAAR: see his decision, at paragraph 43. He concluded that the imperfection in the machinations of the third party relief provisions was not sufficient to override the established process for assessments: *ibid.*, at paragraph 47.

[26] I agree with this conclusion of the Judge. The position advocated by the appellant would fundamentally change the nature of GAAR. The rules regarding general anti-avoidance were designed to apply as provisions of "last resort after the application of the other provisions of the Act, including specific anti-avoidance measures": see *Explanatory Notes to Proposed Tax Legislation (Bill C-139)*, *supra*, at page 324; *Income Tax Act and Regulations Department of Finance Technical Notes*, 4th ed., 1992, Carswell, at page 1238. The appellant would make of the rules a primary assessment tool. However, in practice, it is often only after an objection to the notice of reassessment has been filed that the Minister is in a

Le préjudice éventuel résultant d'une interprétation du paragraphe 245(7) qui limite son champ d'application à des tiers

[24] L'appelante insiste pour dire que le fait de limiter le champ d'application du paragraphe 245(7) aux tiers a pour effet d'empêcher les tiers d'exercer leur recours lorsque la RGAÉ est invoquée comme un autre argument justifiant une nouvelle cotisation, particulièrement lorsque cela se fait pour la première fois dans la réponse à l'avis d'appel. Le paragraphe 245(6) accorde au tiers 180 jours suivant la mise à la poste de l'avis de nouvelle cotisation destiné au contribuable ciblé pour demander au ministre de rajuster sa déclaration de revenus. Étant donné qu'il n'existe aucun avis de ce genre dans ce scénario, le tiers ne saura pas que la RGAÉ a été invoquée et perdra son recours.

[25] Le juge de la Cour de l'impôt a reconnu cette imperfection dans l'application des dispositions des paragraphes 245(6), (7) et (8) accordant des recours aux tiers. Il a rejeté la solution de l'appelante qui consistait à exiger que la RGAÉ soit invoquée comme motif premier de la cotisation et que l'utilisation de la RGAÉ soit mentionnée dans l'avis de nouvelle cotisation. Comme il l'a affirmé, à juste titre, le problème demeure lorsque le tiers n'est tout simplement pas informé de l'avis envoyé au contribuable ciblé, même s'il mentionne la RGAÉ: voir sa décision au paragraphe 43. Il a conclu que l'imperfection dans les mécanismes des dispositions accordant des recours aux tiers n'était pas suffisante pour déroger à la procédure établie applicable aux cotisations: *ibid.*, au paragraphe 47.

[26] Je partage cette conclusion du juge. La position avancée par l'appelante aurait pour effet de changer fondamentalement la nature de la RGAÉ. Les règles régissant la règle générale anti-évitement étaient destinées à s'appliquer comme dispositions de «dernier ressort, après toutes les autres dispositions de la Loi, y compris les mesures anti-évitement particulières»: voir *Notes explicatives sur le projet de loi concernant l'impôt sur le revenu (Projet de loi C-139)*, précité, *Loi de l'impôt sur le revenu et Règlements, Ministère des Finances. Notes techniques*, 4<sup>e</sup> éd., 1992, Carswell, à la page 1238. Pour l'appelante, les règles devraient constituer le fondement principal de la cotisation.

position to fully assess the taxpayer's transaction and determine whether abuse or misuse of the Act are involved. An application of GAAR must be determined by the facts applicable to a particular case and the full knowledge of all the relevant facts may come at a later stage in the process.

[27] In sum, I have no doubt that it would be unreasonable to conclude that Parliament, through a "sandwiched" subsection in a set of three subsections providing third party relief, intended to so fundamentally alter the nature of GAAR and the procedure applicable to reassessments when abuse of the Act or misuse of a provision are alleged. The remedy to the problem raised by the appellant lies not in the courts changing the nature of GAAR and compromising its application to a targeted taxpayer, but in Parliament extending the statutory duties of the Minister contained in subsection 245(8), so as to ensure that third parties likely to be favourably affected by the application of GAAR to another taxpayer are so informed.

[28] For these reasons, I would dismiss the appeal with costs.

DÉCARY J.A.: I agree.

LINDEN J.A.: I agree.

Toutefois, en pratique, ce n'est seulement qu'après le dépôt d'une opposition à l'avis de nouvelle cotisation que le ministre est en mesure de bien établir une cotisation à l'égard de l'opération du contribuable et de déterminer s'il y a eu abus dans l'application de la Loi. L'application de la RGAÉ doit être déterminée par les faits applicables à la situation en cause et ce n'est qu'à une étape avancée de la procédure que tous les faits pertinents peuvent être connus.

[27] En somme, je n'ai aucun doute qu'il serait déraisonnable de conclure que le Parlement, par le truchement d'un paragraphe inséré en «sandwich» dans une série de trois paragraphes, avait l'intention de modifier si fondamentalement la nature de la RGAÉ et la procédure applicable aux nouvelles cotisations en cas d'allégation d'abus dans l'application de la Loi ou dans l'usage d'une disposition. La solution au problème soulevé par l'appelante réside non pas dans la modification judiciaire de la nature de la RGAÉ, compromettant ainsi son application à un contribuable ciblé, mais dans l'élargissement législatif des obligations du ministre prévues au paragraphe 245(8), de manière à assurer que les tiers susceptibles d'être favorablement touchés par l'application de la RGAÉ à un autre contribuable en soient informés.

[28] Pour ces motifs, je rejeterais l'appel avec dépens.

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

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