

A-156-03  
2004 FCA 146

A-156-03  
2004 CAF 146

**Her Majesty the Queen** (*Appellant*)

**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

**Charles B. Loewen** (*Respondent*)

**Charles B. Loewen** (*intimé*)

*INDEXED AS: CANADA v. LOEWEN (F.C.A.)*

*RÉPERTORIÉ: CANADA c. LOEWEN (C.A.F.)*

Federal Court of Appeal, Sexton, Evans and Sharlow JJ.A.—Toronto, March 8 and 9; Ottawa, April 6, 2004.

Cour d'appel fédérale, juges Sexton, Evans et Sharlow, J.C.A.—Toronto, 8 et 9 mars; Ottawa, 6 avril 2004.

*Income Tax — Practice — Appeal, cross-appeal from T.C.C. decision striking “no income earning purpose” defence, words “So-Called”, “called a”, “purported”, “alleged”, from Crown reply defending income tax assessment — Minister issuing reassessments on capital cost allowance claim by respondent — Respondent appealing reassessments to T.C.C. — In reply, Crown presenting four defences of reassessments — Respondent filing motion to strike defences on basis defences advancing new, different assessments — Crown permitted to defend assessments on basis of arguments first asserted after expiry of time limit for reassessments — Income Tax Act, s. 152(9), Anchor Pointe Energy Ltd. v. Canada applied — Not appropriate to strike words from reply without notice to Crown and without giving Crown opportunity to make submissions — No authority for proposition Crown could not defend assessment on basis of argument taxpayer believed resolved — Appeal allowed, cross-appeal dismissed.*

*Impôt sur le revenu — Pratique — Appel et appel incident d'une décision par laquelle la C.C.I. a radié le moyen de défense tiré de l'absence de but lucratif ainsi que les mots «présumé», «intitulé», «censément» et «prétendu» de la réponse déposée par Sa Majesté pour défendre des cotisations fiscales — Le ministre a établi de nouvelles cotisations relativement aux déductions pour amortissement réclamées par l'intimé — L'intimé a interjeté appel des nouvelles cotisations devant la C.C.I. — En réponse, Sa Majesté a invoqué quatre moyens de défense pour justifier les nouvelles cotisations — L'intimé a déposé une requête en radiation de ces moyens de défense au motif que chacun visait une nouvelle cotisation différente de la cotisation frappée d'appel — Sa Majesté a été autorisée à défendre les cotisations en invoquant des arguments qu'elle présentait pour la première fois après l'expiration du délai prévu pour l'établissement d'une nouvelle cotisation — Application de l'art. 152(9) de la Loi de l'impôt sur le revenu et de l'arrêt Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada — Il ne convient pas de radier des mots d'une réponse sans aviser au préalable Sa Majesté et sans lui donner la possibilité de faire valoir son point de vue — Il n'y a pas de précédent qui appuie la proposition que Sa Majesté ne pouvait défendre une cotisation en invoquant un argument que, selon ce que croyait le contribuable, le ministre avait tranché en sa faveur — Appel accueilli et appel incident rejeté.*

This was an appeal and a cross-appeal from an interlocutory judgment of the Tax Court of Canada striking parts of the reply filed by the Crown in defending an income tax assessment. In 1993, the respondent acquired an undivided 6.25% co-ownership interest in software called “AIRS II” for \$500,000. The purchase price was \$8,000,000. By the end of 1994, the respondent had paid \$150,000. The respondent claimed capital cost allowance of \$250,000 in 1993 and \$250,000 in 1994 in respect of his interest in the software. The 1994 deduction resulted in a \$32,802 non-capital loss for that year, which the respondent carried forward to 1995. The

Appel et appel incident d'un jugement interlocutoire par lequel la Cour canadienne de l'impôt a radié certaines parties de la réponse déposée par Sa Majesté pour défendre une cotisation fiscale. En 1993, l'intimé a acquis une participation indivise de 6,25 % dans un logiciel connu sous le nom de «AIRS II» pour la somme de 500 000 \$. Le prix d'achat était de 8 000 000 \$. À la fin de 1994, l'intimé avait versé 150 000 \$. L'intimé a réclamé une déduction pour amortissement de 250 000 \$ pour 1993 et de 250 000 \$ pour 1994 au titre de la participation qu'il détenait dans le logiciel. La déduction de 1994 a donné lieu, pour l'année en question, à

respondent's returns for 1993, 1994 and 1995 were audited and reassessments were issued on February 27, 2001. The Minister concluded that the value of the software when acquired by the respondent and the other co-owners was \$1,600,000 rather than \$8,000,000 and that the software was not available for use until 1994. Those factual conclusions led the Minister to reassess on the basis that: the total capital cost allowance deductions available to the respondent could not exceed the software's fair market value (\$100,000 or 6.25% of \$1,600,000); the respondent could not claim capital cost allowance at all in 1993 because the software was not yet available for use; the respondent's capital cost allowance claim for 1994 could not exceed \$50,000 because of the half-year rule in subsection 1100(2) of the Regulations; the respondent's capital cost allowance available for deduction in 1995 could not be allowed because the respondent did not request a capital cost allowance deduction for that year; and the respondent had no non-capital loss in 1994 that could be carried forward to 1995. The respondent objected to the reassessments and filed a notice of appeal with the Tax Court of Canada under paragraph 169(1)(b) of the *Income Tax Act*. In its reply, the Crown presented four defences of the reassessments: reasonableness; arm's length; contingent liability; and "no income earning purpose". The respondent filed a notice of motion seeking an order striking out the entire reply or parts of the reply relating to the arm's length defence, the contingent liability defence, and the "no income earning purpose" defence, on the basis that each of those defences sought to advance a new and different assessment from the assessment under appeal. The Judge allowed the respondent's motion in part, striking the "no income earning purpose" defence as well as the words "So-Called", "called a", "purported" and "alleged". The Crown appealed, and the respondent cross-appealed the portions of the judgment dismissing the motion to strike the arm's length and contingent liability defences.

*Held*, the appeal should be allowed; the cross-appeal should be dismissed.

The right of the Crown to present an alternative argument in support of an assessment is governed by subsection 152(9) of the *Income Tax Act*. Paragraphs 152(9)(a) and (b) are the only limits on the grounds on which the Crown may defend an assessment after the expiration of the normal assessment

une perte autre qu'une perte en capital de 32 802 \$ que l'intimé a reportée sur 1995. Les déclarations de revenus qu'il a produites pour les années 1993, 1994 et 1995 ont fait l'objet d'une vérification et de nouvelles cotisations ont été établies le 27 février 2001. Le ministre a conclu que la valeur du logiciel au moment de son acquisition par l'intimé et par les autres copropriétaires s'établissait à 1 600 000 \$ plutôt qu'à 8 000 000 \$ et que le logiciel n'était pas prêt à être mis en service avant 1994. Ces conclusions de fait ont amené le ministre à établir une nouvelle cotisation à partir du raisonnement suivant: les déductions pour amortissement totales dont l'intimé pouvait se prévaloir ne pouvaient excéder la juste valeur marchande du logiciel (6,25 % de 1 600 000 \$, soit 100 000 \$); l'intimé n'avait droit à aucune déduction pour amortissement pour 1993 parce que le logiciel n'était pas prêt à être mis en service; la déduction pour amortissement que l'intimé était autorisé à réclamer pour 1994 ne pouvait excéder 50 000 \$ en raison de la règle de la demi-année énoncée au paragraphe 1100(2) du Règlement; la déduction pour amortissement de 50 000 \$ que l'intimé pouvait en principe réclamer pour 1995 ne pouvait être autorisée parce qu'il n'en avait pas réclamé pour l'année en question; l'intimé n'avait subi en 1994 aucune perte autre qu'une perte en capital qu'il aurait pu reporter sur 1995. L'intimé s'est opposé aux nouvelles cotisations et a interjeté appel des nouvelles cotisations devant la Cour canadienne de l'impôt conformément à l'alinéa 169(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Sa Majesté a invoqué dans sa réponse quatre motifs pour se porter à la défense des nouvelles cotisations: le caractère raisonnable des cotisations, le lien de dépendance, l'obligation éventuelle et l'absence de but lucratif. L'intimé a déposé un avis de requête en vue d'obtenir une ordonnance radiant la réponse en entier ou tous les passages se rapportant au moyen de défense tiré du lien de dépendance, de l'obligation éventuelle ou de l'absence de but lucratif, au motif que chacun de ces moyens de défense visait une nouvelle cotisation différente de la cotisation frappée d'appel. Le juge a accueilli en partie la requête de l'intimé. Il a radié le moyen de défense fondé sur l'absence de but lucratif, ainsi que les mots «présupposé», «intitulé», «censément» et «prétendu». Sa Majesté a interjeté appel de ce jugement et l'intimé a formé un appel incident des parties du jugement dans lesquelles le juge avait rejeté sa requête en radiation du moyen de défense tiré du lien de dépendance ainsi que du moyen de défense tiré de l'obligation éventuelle.

*Arrêt*: l'appel est accueilli et l'appel incident est rejeté.

Le droit de Sa Majesté d'avancer un nouvel argument pour justifier l'établissement d'une cotisation est régi par le paragraphe 152(9) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les alinéas 152(9)a) et b) sont les seules limites qui sont imposées aux motifs que Sa Majesté peut invoquer pour se porter à la

period. They speak to the prejudice to the taxpayer that may arise if the Crown is permitted to make new factual allegations many years after the event. In the case at hand, the Crown wished to argue that the taxpayer did not acquire his interest in the software for the purpose of producing income. It was not seeking to reduce the capital cost allowance to nil, but only to defend the Minister's reassessment, which reduced the deduction to reflect what the Minister alleged was the fair market value of the respondent's interest in the software, which is essentially what the Crown was permitted to do in *Anchor Pointe Energy Ltd. v. Canada*. The issue in both cases was whether the Crown was permitted to defend an assessment on the basis of an argument that was asserted for the first time after the expiry of the time limit for reassessments. *Anchor Pointe* was dispositive of the issues raised in this part of the Crown's appeal and the appeal was allowed on this point. Concerning the striking of the words "So-Called", "called a", "purported" and "alleged", the Judge could not strike those words from the reply without first giving notice to the Crown and giving the Crown an opportunity to make submissions as to why they should not be struck. Furthermore, contrary to the Tax Court Judge's finding, the words in question are not always ambiguous and duplicitous, and therefore not always improper in pleadings.

Concerning the respondent's cross-appeal, there was no authority for the proposition that the Crown could not defend an assessment on the basis of an argument that the taxpayer believed was resolved by the Minister in the taxpayer's favour before the assessment was made or confirmed.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 67, 69 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 140; Sch. VIII, ss. 27, 47; c. 21, s. 32; 1998, c. 19, s. 107; 2001, c. 17, s. 51), 152(4) (as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 181), (9) (as am. by S.C. 1999, c. 22, s. 63.1), 165(1) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 138; 1996, c. 21, s. 45), 169(1)(b) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 140).  
*Income Tax Amendments Act, 1998*, S.C. 1999, c. 22, s. 63.1.  
*Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945, ss. 1100(2), 1102(1)(c).

défense d'une cotisation après l'expiration du délai normal prévu pour l'établissement d'une cotisation. Ils évoquent le préjudice que pourrait subir le contribuable si l'on permettait à Sa Majesté de formuler de nouvelles allégations factuelles de nombreuses années après les faits. En l'espèce, Sa Majesté souhaitait plaider que l'intimé n'avait pas acquis sa participation dans le logiciel en vue d'en tirer un revenu. Elle ne cherchait pas à ramener à zéro la déduction pour amortissement; elle voulait seulement défendre la nouvelle cotisation par laquelle le ministre avait diminué la déduction pour tenir compte de ce qu'il estimait être la juste valeur marchande de la participation de l'intimé dans le logiciel, ce qui est essentiellement ce que Sa Majesté a été autorisée à faire dans l'affaire *Anchor Pointe Energy c. Canada*. Il s'agissait dans cette affaire comme dans la présente espèce de savoir si Sa Majesté devait être autorisée à défendre une cotisation sur le fondement d'un argument qu'elle présentait pour la première fois après l'expiration du délai prévu pour l'établissement d'une nouvelle cotisation. Les questions que Sa Majesté soulève dans cette partie de son appel ont déjà été tranchées dans l'arrêt *Anchor Pointe* et l'appel devrait être accueilli sur ce point. En ce qui concerne la radiation des mots «présumé», «intitulé», «censément» et «prétendu», le juge de première instance ne pouvait les radier sans aviser au préalable Sa Majesté et lui donner la possibilité de formuler des observations sur les raisons pour lesquelles ces mots ne devaient pas être radiés. De plus, contrairement à ce que le juge a estimé, les mots en question ne sont pas toujours ambigus et trompeurs et il est faux de prétendre qu'ils n'ont jamais leur place dans les actes de procédure.

En ce qui concerne l'appel incident formé par l'intimé, il n'y a pas de précédent qui appuie la proposition que Sa Majesté ne peut défendre une cotisation en invoquant un argument que, selon ce que croit le contribuable, le ministre a tranché en sa faveur avant que la cotisation n'ait été établie ou confirmée.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 67, 69 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 140; ann. VIII, art. 27, 47; ch. 21, art. 32; 1998, ch. 19, art. 107; 2001, ch. 17, art. 51), 152(4) (mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 181), (9) (mod. par L.C. 1999, ch. 22, art. 63.1), 165(1) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 138; 1996, ch. 21, art. 45), 169(1)(b) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 140).  
*Loi de 1998 modifiant l'impôt sur le revenu*, L.C. 1999, ch. 22, art. 63.1.  
*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945, art. 1100(2), 1102(1)(c).

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## APPLIED:

*Anchor Pointe Energy Ltd. v. Canada*, 2003 DTC 5512 (F.C.A.); affg *Anchor Pointe Energy Ltd. v. Canada*, 2002 DTC 2071 (T.C.C.).

## CONSIDERED:

*Continental Bank of Canada v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 358; (1998), 163 D.L.R. (4th) 430; [1998] 4 C.T.C. 77; 98 DTC 6501; 229 N.R. 44; affg *Continental Bank of Canada v. Canada* (1996), 96 DTC 6355; 199 N.R. 100 (F.C.A.); affg *Continental Bank of Canada v. Canada*, [1995] 1 C.T.C. 2135; (1994), 94 DTC 1858 (T.C.C.); *Schultz v. Canada*, [1996] 1 F.C. 423; [1996] 2 C.T.C. 127; (1995), 95 DTC 5657; 189 N.R. 284 (C.A.); leave to appeal to S.C.C. refused, [1996] S.C.C.A. No. 4 (QL); varg *Schultz v. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2409; (1993), 93 DTC 953 (T.C.C.); *Global Communications Ltd. v. Canada*, [1999] 3 C.T.C. 537; (1999), 99 DTC 5377; 243 N.R. 134 (F.C.A.).

## REFERRED TO:

*Pure Spring Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1946] Ex. C.R. 471; [1947] 1 D.L.R. 501; [1946] C.T.C. 169; (1946), 2 D.T.C. 844; *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] S.C.R. 486; [1948] 4 D.L.R. 321; [1948] C.T.C. 195; (1948), 3 DTC 1182; *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 Ex. C.R. 676; [1964] C.T.C. 294; (1964), 64 DTC 5184; *Brewster, N C v. The Queen*, [1976] CTC 107; (1976), 76 DTC 6046 (F.C.T.D.).

APPEAL and CROSS-APPEAL from an interlocutory judgment of the Tax Court of Canada ([2003] 4 C.T.C. 2143; 2003 DTC 686 (T.C.C.)) striking parts of the reply filed by the Crown in defending an income tax assessment. Appeal allowed; cross-appeal dismissed.

## APPEARANCES:

*J. Paul Malette* and *Jenna L. Clark* for appellant.  
*A. Christina Tari* and *Marcela S. Aroca* for respondent.

## SOLICITORS OF RECORD:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.  
*Richler and Tari*, Toronto, for respondent.

## JURISPRUDENCE

## DÉCISION APPLIQUÉE:

*Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, 2003 DTC 5512 (C.A.F.); conf. *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, 2002 DTC 2071 (C.C.I.).

## DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Banque continentale du Canada c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 358; (1998), 163 D.L.R. (4th) 430; [1998] 4 C.T.C. 77; 98 DTC 6501; 229 N.R. 44; conf. *Banque continentale du Canada c. Canada* (1996), 96 DTC 6355; 199 N.R. 100 (C.A.F.); conf. *Banque continentale du Canada c. Canada*, [1995] 1 C.T.C. 2135; (1994), 94 DTC 1858 (C.C.I.); *Schultz c. Canada*, [1996] 1 C.F. 423; [1996] 2 C.T.C. 127; (1995), 95 DTC 5657; 189 N.R. 284 (C.A.); autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée, [1996] A.C.S.C. n° 4 (QL); mod. *Schultz c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2409; (1993), 93 DTC 953 (C.C.I.); *Global Communications Ltd. c. Canada*, [1999] 3 C.T.C. 537; (1999), 99 DTC 5377; 243 N.R. 134 (C.A.F.).

## DÉCISIONS MENTIONNÉES:

*Pure Spring Co. Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1946] R.C.É. 471; [1947] 1 D.L.R. 501; [1946] C.T.C. 169; (1946), 2 D.T.C. 844; *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486; [1948] 4 D.L.R. 321; [1948] C.T.C. 195; (1948), 3 DTC 1182; *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 R.C.É. 676; [1964] C.T.C. 294; (1964), 64 DTC 5184; *Brewster, N C c. La Reine*, [1976] CTC 107; (1976), 76 DTC 6046 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

APPEL et APPEL INCIDENT d'un jugement interlocutoire de la Cour canadienne de l'impôt ([2003] 4 C.T.C. 2143; 2003 DTC 686 (C.C.I.)) radiant certains passages de la réponse déposée par Sa Majesté pour défendre une cotisation fiscale. Appel accueilli et appel incident rejeté.

## ONT COMPARU:

*J. Paul Malette* et *Jenna L. Clark* pour l'appelante.  
*A. Christina Tari* et *Marcela S. Aroca* pour l'intimé.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelante.  
*Richler and Tari*, Toronto, pour l'intimé.

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

[1] SHARLOW J.A.: This is an appeal of an interlocutory judgment of the Tax Court of Canada, *Loewen v. Canada*, [2003] 4 C.T.C. 2143 (T.C.C.), striking parts of the reply filed by the Crown in defending an income tax assessment. This is one of several recent cases that question the principles applicable to the Crown's pleadings in income tax appeals, following the decision of the Supreme Court of Canada in *Continental Bank of Canada v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 358, and the subsequent enactment of subsection 152(9) [as am. by S.C. 1999, c. 22, s. 63.1] of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Suppl.), c. 1.

[2] I propose to deal first with some general background issues relating to the relevant case law and the jurisprudence. I will then describe the facts of this case and deal with the issues raised by the parties.

#### Background

[3] The issues in an income tax appeal are defined by pleadings. An appeal of an income tax assessment is commenced when the taxpayer files a "notice of appeal" in the Tax Court of Canada. The notice of appeal must state the facts and arguments upon which the appellant relies to establish that the assessment is incorrect. The Crown has no right to appeal an income tax assessment.

[4] The Crown responds to the appeal on behalf of the Minister of National Revenue by filing a "reply". The reply states the Crown's position with respect to each factual allegation and argument in the notice of appeal, and also states the facts and arguments upon which the Crown relies to defend the correctness of the assessment. (The taxpayer may then file an "answer", but seldom does.)

[5] For each fact alleged in the notice of appeal, the reply says that the Crown admits the fact, denies it, or

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

[1] LA JUGE SHARLOW, J.C.A.: La Cour statue sur l'appel interjeté d'un jugement interlocutoire par lequel la Cour canadienne de l'impôt a, dans l'affaire *Loewen c. Canada*, [2003] 4 C.T.C. 2143 (C.C.I.), radié certaines parties de la réponse déposée par Sa Majesté pour défendre une cotisation fiscale. Il s'agit d'une de ces affaires récentes dans lesquelles ont été remis en question les principes applicables aux actes de procédure déposés par Sa Majesté dans le cadre d'un appel en matière d'impôt sur le revenu, à la suite de l'arrêt *Banque Continentale du Canada c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 358, de la Cour suprême du Canada et de l'adoption subséquente du paragraphe 152(9) [mod. par L.C. 1999, ch. 22, art. 63.1] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1.

[2] Je me propose d'aborder en premier lieu certaines questions d'ordre général se rapportant à la jurisprudence pertinente. Je vais ensuite exposer les faits de la présente affaire et examiner les questions soulevées par les parties.

#### Contexte

[3] Dans les appels interjetés en matière d'impôt sur le revenu, le débat est circonscrit par les actes de procédure. L'appel d'une cotisation fiscale est introduit par le dépôt d'un «avis d'appel» devant la Cour canadienne de l'impôt. Dans son avis d'appel, le contribuable doit énoncer les faits et les moyens sur lesquels il entend se fonder pour établir que la cotisation est incorrecte. Sa Majesté n'a pas le droit d'interjeter appel d'une cotisation fiscale.

[4] Sa Majesté répond à l'appel au nom du ministre du Revenu national en déposant une «réponse». Dans cet acte, Sa Majesté répond à chacune des allégations de fait et à chacun des moyens articulés dans l'avis d'appel et elle énonce également les faits et les moyens sur lesquels elle entend se fonder pour défendre le bien-fondé de la cotisation. (Le contribuable peut ensuite produire une «réplique», mais il est assez rare qu'il le fasse.)

[5] Pour chacun des faits allégués dans l'avis d'appel, Sa Majesté indique, dans sa réponse, si elle admet ce

has no knowledge of it. The reply also states, usually in a single paragraph, the factual assumptions upon which the assessment under appeal is based.

[6] An assessment is the determination by the Minister of the amount of a person's tax liability: *Pure Spring Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1946] Ex. C.R. 471. A taxpayer's initial assessment for a taxation year typically takes into account what is reported by the taxpayer in an income tax return. An initial assessment may be appealed, but most appeals are from reassessments, in which the Minister assesses additional tax to reflect specific changes to the taxpayer's taxable income. The word "assessment" is used to refer to assessments and reassessments.

[7] The basis of any assessment is a matter of historical fact, and does not change. The basis of a reassessment normally includes the facts relating to the increased taxable income, as the Minister perceived those facts when the reassessment was made. It also includes the manner in which the Minister applied the facts to the relevant law when making the reassessment, and any conclusions of law that guided the application of the facts to the law. In many cases, the factual basis of an assessment is a particular transaction or series of transactions, but it could also include, for example, facts relating to the residence of the taxpayer or other parties, the personal or legal status of the taxpayer or other parties, or the nature of an activity or business carried on by a person.

[8] The Minister's factual assumptions, as stated in the Crown's pleadings, are taken as fact unless they are disproved or it is established that the Minister did not make the assumptions that are said to have been made. The taxpayer has the onus of proving that the Minister's assumptions are not true or that they were not made. It is also open to the taxpayer to attempt to establish by

fait, si elle le nie ou si elle l'ignore. La réponse reproduit aussi, habituellement en un seul paragraphe, les hypothèses de fait sur lesquelles le ministre s'est fondé pour établir la cotisation frappée d'appel.

[6] La cotisation est la méthode employée par le ministre pour calculer le montant de l'impôt payable par le contribuable (*Pure Spring Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1946] R.C.É. 471). La cotisation initiale du contribuable pour une année d'imposition est habituellement établie en fonction des revenus déclarés par le contribuable dans sa déclaration fiscale. Il est possible de faire appel d'une cotisation initiale, mais la plupart des appels portent sur de nouvelles cotisations, dans lesquelles le ministre réclame un complément d'impôt pour tenir compte de certains changements survenus dans le revenu imposable du contribuable. On emploie le mot «cotisation» pour désigner tant la cotisation initiale que la nouvelle cotisation.

[7] La base d'imposition utilisée pour établir la cotisation est un fait historique; elle est immuable. La base d'imposition—ou fondement—de la nouvelle cotisation comprend normalement tous les faits se rapportant à l'augmentation du revenu imposable du contribuable, tels que le ministre les a perçus lorsqu'il a établi la nouvelle cotisation. Elle comprend aussi la façon dont le ministre a appliqué le droit aux faits de l'espèce lorsqu'il a établi la nouvelle cotisation, ainsi que toute conclusion de droit qui a pu influencer l'application du droit aux faits. Dans bien des cas, le fondement factuel de la cotisation consiste en une opération déterminée ou une série d'opérations, mais il peut aussi être constitué, par exemple, de faits se rapportant au domicile du contribuable ou d'autres personnes, au statut personnel ou juridique du contribuable ou d'autres personnes ou à la nature de l'activité exercée ou de l'entreprise exploitée par une personne.

[8] Les hypothèses de fait du ministre qui sont énoncées dans les actes de procédure de Sa Majesté sont tenues pour avérées à moins qu'elles ne soient réfutées ou qu'il ne soit démontré que le ministre n'a pas formulé les hypothèses qu'on lui impute. Il incombe au contribuable de démontrer que les hypothèses du ministre sont fausses ou encore que celui-ci ne les a

argument that, even if the assumed facts are true, they do not justify the assessment as a matter of law: *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] S.C.R. 486; *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 Ex. C.R. 676.

[9] It is the obligation of the Crown to ensure that the assumptions paragraph is clear and accurate. For example, the Crown cannot say that the Minister assumed, when making the assessment, that a certain car was green and also that the same car was red, because it is impossible for the Minister to have made both of those assumptions at the same time: *Brewster, N C v. The Queen*, [1976] CTC 107 (F.C.T.D.).

[10] Nor is it open to the Crown to plead that the Minister made a certain assumption when making the assessment, if in fact that assumption was not made until later, for example, when the Minister confirmed the assessment following a notice of objection. The Crown may, however, plead that the Minister assumed, when confirming an assessment, something that was not assumed when the assessment was first made: *Anchor Pointe Energy Ltd. v. Canada*, 2003 DTC 5512 (F.C.A.).

[11] The constraints on the Minister that apply to the pleading of assumptions do not preclude the Crown from asserting, elsewhere in the reply, factual allegations and legal arguments that are not consistent with the basis of the assessment. If the Crown alleges a fact that is not among the facts assumed by the Minister, the onus of proof lies with the Crown. This is well explained in *Schultz v. Canada*, [1996] 1 F.C. 423 (C.A.) leave to appeal to S.C.C. refused, [1996] S.C.C.A. No. 4.

[12] In *Schultz* the Minister had assumed that two individuals acted as agents for each other, but in the Tax Court [[1993] 2 C.T.C. 2409], the Crown argued in the alternative that the two individuals were engaged in a joint venture or partnership. The Tax Court concluded that they were partners. In the Federal Court of Appeal

jamais formulées. Il est par ailleurs loisible au contribuable d'invoquer des arguments pour tenter d'établir que, même si les faits présumés sont véridiques, ils ne justifient pas en droit la cotisation qui a été établie (*Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486; *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 R.C.É. 676).

[9] Sa Majesté est tenue de s'assurer que le paragraphe dans lequel les hypothèses sont formulées est clair et exact. Ainsi, Sa Majesté ne peut affirmer que le ministre a tenu pour acquis, lorsqu'il a établi la cotisation, qu'une voiture déterminée était de couleur verte tout en affirmant en même temps que cette voiture était rouge, parce qu'il est impossible que le ministre ait formulé ces deux hypothèses en même temps (*Brewster, N C c. La Reine*, [1976] CTC 107 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.)).

[10] Il n'est pas non plus loisible à Sa Majesté de plaider que le ministre a retenu une certaine hypothèse lorsqu'il a établi la cotisation, alors qu'en fait cette hypothèse n'a été formulée que par la suite lorsque, par exemple, le ministre a confirmé la cotisation à la suite d'un avis d'opposition. Sa Majesté peut toutefois plaider que le ministre a, lorsqu'il a établi la nouvelle cotisation, retenu une hypothèse qui n'avait pas été formulée lorsque la première cotisation a été établie (*Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, 2003 DTC 5512 (C.A.F.)).

[11] Les contraintes imposées au ministre lorsqu'il invoque des hypothèses n'empêchent cependant pas Sa Majesté de soulever, ailleurs dans la réponse, des allégations de fait et des moyens de droit qui sont étrangers au fondement de la cotisation. Si Sa Majesté allègue un fait qui ne fait pas partie des faits présumés par le ministre, la charge de la preuve repose sur elle. Ce principe est bien expliqué dans la décision *Schultz c. Canada*, [1996] 1 C.F. 423 (C.A.), autorisation d'appel à la C.S.C. refusée, [1996] A.C.S.C. n° 4.

[12] Dans l'affaire *Schultz*, le ministre avait tenu pour acquis que deux particuliers avaient agi comme mandataires l'un de l'autre. Toutefois, devant la Cour de l'impôt [[1993] 2 C.T.C. 2409], Sa Majesté a fait valoir, à titre subsidiaire, que les particuliers en question avaient mis sur pied une entreprise conjointe ou une société de

it was argued, among other things, that the Crown was not permitted to defend the assessments on the basis that the individuals were partners because that was a change in the basis of the assessment. That argument was rejected, for reasons explained by Justice Stone, writing for the Court at pages 436-437:

The appellants contend that it was not open to the Minister to change the foundation on which his assessments rested, from the existence of an agency relationship to one of partnership. To do so, they argue, would in effect be to raise new assessments beyond the limitation period laid down in subsection 152(4) [as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 84; *idem*, c. 45, s. 59] of the Act and thereby result in prejudice and injustice to them.

As I understand it, the Minister is not in all circumstances confined to his assumptions made at the time of an assessment. In the seminal case of *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] S.C.R. 486, Rand J. stated, speaking for the majority, at page 489:

... and since the taxation is on the basis of certain facts and certain provisions of law either those facts or the application of the law is challenged. Every such fact found or assumed by the assessor or the Minister must then be accepted as it was dealt with by these persons unless questioned by the appellant. If the taxpayer here intended to contest the fact that he supported his wife . . . he should have raised that issue in his pleading, and the burden would have rested on him as on any appellant to show that the conclusion below was not warranted. For that purpose he might bring evidence before the Court notwithstanding that it had not been placed before the assessor or the Minister, but the onus was his to demolish the basic fact on which the taxation rested.

In the intervening years both the Exchequer Court and the Trial Division of this Court have had occasion to consider the place and importance of the Minister's assumptions in tax litigation: *M.N.R. v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1964] C.T.C. 294 (Ex. Ct.); *Brewster, N C v. The Queen*, [1976] CTC 107 (F.C.T.D.); *Tobias (D) v. The Queen*, [1978] CTC 113 (F.C.T.D.); *McLeod (C.) v. M.N.R.*, [1990] 1 C.T.C. 433 (F.C.T.D.).

I do not understand that the law as developed in these cases prevented the Minister from pleading the alternative defence

personnes. La Cour de l'impôt a conclu qu'ils étaient des associés. Devant la Cour d'appel fédérale, les appelants faisaient notamment valoir qu'il n'était pas permis à Sa Majesté de défendre les cotisations au motif que les particuliers en question étaient des associés parce que, ce faisant, Sa Majesté modifiait le fondement sur lequel reposait la cotisation. La Cour a jugé cet argument mal fondé pour les motifs que le juge Stone, J.C.A., a exposés au nom de la Cour, aux pages 436 et 437:

Les appelants prétendent que le ministre ne pouvait pas modifier la base sur laquelle reposaient ses cotisations et passer ainsi de l'existence d'un mandat à celle d'une société de personnes. Selon eux, agir ainsi équivaudrait à prélever de nouvelles cotisations au-delà du délai prévu par le paragraphe 152(4) [mod. par S.C. 1984, ch. 1, art. 84; *idem*, ch. 45, art. 59; 1985, ch. 45, art. 126] de la Loi et serait préjudiciable et injuste à leur endroit.

Si je ne m'abuse, lorsqu'il établit une cotisation, le ministre n'est pas en toutes circonstances limité aux hypothèses qu'il formule. Dans l'arrêt *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486, qui fait autorité, le juge Rand, s'exprimant au nom de la majorité, a déclaré à la page 489:

[TRADUCTION] [. . .] et comme l'impôt est fondé sur certains faits et certaines dispositions législatives, ce soit les faits en question soit l'application de la loi que l'on conteste. N'importe quel fait que détermine ou que suppose l'évaluateur ou le ministre doit donc être accepté de la façon dont ces personnes en ont traité, à moins que la partie appelante le mette en doute. Si le contribuable en l'espèce avait l'intention de contester le fait qu'il subvenait aux besoins de son épouse [. . .] il aurait dû soulever la question dans ses actes de procédure, et il lui aurait incombé, comme à tout autre appelant, de faire la preuve que la conclusion tirée en première instance n'était pas justifiée. À cette fin, le contribuable pourrait soumettre des éléments de preuve à la Cour même s'ils n'ont pas été présentés à l'évaluateur ou au ministre, mais il lui incombait de démolir le fait fondamental sur lequel l'impôt reposait.

Depuis cet arrêt, la Cour de l'Échiquier et la Section de première instance de la Cour ont eu l'occasion de se pencher sur la place et l'importance des hypothèses formulées par le ministre dans des litiges en matière fiscale: *M.N.R. v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1964] C.T.C. 294 (C. de l'É.); *Brewster, N C c. La Reine*, [1976] CTC 107 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Tobias (D) c. La Reine*, [1978] CTC 113 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *McLeod (C.) c. M.R.N.*, [1990] 1 C.T.C. 433 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

Selon moi, l'évolution de la jurisprudence en la matière n'empêche pas le ministre d'invoquer une défense subsidiaire



before the Tax Court of Canada. It is true that in pleading he is subject to certain constraints. For example, he cannot plead an alternative assumption when to do so would fundamentally alter the basis on which his assessment was based as to render it an entirely new assessment. In my view, in the present cases the Minister has not so changed the basis of the assessments. What he did was merely to assert a different legal result flowing from the self-same set of facts by alleging that those facts show the existence of a joint venture or partnership if they do not show an agency relationship. Even if it could be said that the Minister has alleged new "facts" by adopting the alternative posture, the law as developed allowed him to do so but imposed upon him the onus of proving those facts: *Pillsbury, supra*, at page 302; *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1993] 1 C.T.C. 2306 (T.C.C.), at pages 2310-2311. The same opinion is implicit in *Wise (M.) et al. v. The Queen*, [1986] 1 C.T.C. 169 (F.C.A.) where Pratte J.A. stated, at page 170:

It is common ground that the Minister had, in this case, the burden of establishing the correctness of the assessments since he was trying to support them on grounds that were different from those on which they were based.

In my view, therefore, the respondent was quite entitled to plead joint venture or partnership in the alternative and accordingly the Tax Court Judge did have jurisdiction to consider that issue. I am not persuaded that by relying on his alternative plea the Minister has in effect raised entirely new assessments and so prejudiced the appellants.

[13] There is another line of jurisprudence that establishes the principles upon which the Crown may be permitted to defend an assessment by relying on a legal argument that was not part of the basis of the assessment. Generally, such new legal arguments are permitted if they arise from the evidence presented in the Tax Court proceedings. The scope of the evidence presented in the Tax Court is itself limited by the pleadings. The result is that new legal arguments are permissible to the extent that they are consequential on the facts alleged in the pleadings, including the notice of appeal, the assumptions in the reply, and any additional facts alleged in the reply.

[14] Such was the state of the law of Crown pleadings in income tax appeals when the Supreme Court of

devant la Cour canadienne de l'impôt. Il est vrai que dans sa plaidoirie, il est assujéti à certaines restrictions. Par exemple, il ne peut plaider une hypothèse subsidiaire qui aurait pour effet de modifier le fondement sur lequel reposait sa cotisation de sorte qu'il établirait une cotisation entièrement nouvelle. À mon avis, dans les affaires qui nous intéressent, le ministre n'a pas ainsi modifié le fondement de ses cotisations. Il a simplement tiré des conséquences juridiques différentes du même ensemble de faits en alléguant qu'à défaut de démontrer l'existence d'un rapport découlant d'un mandat, ces faits démontreraient l'existence d'une entreprise conjointe ou d'une société de personnes. Même si on pouvait affirmer que le ministre a allégué de nouveaux «faits» en faisant valoir sa thèse subsidiaire, le droit, tel qu'il a évolué, lui permet de le faire, mais lui impose le fardeau de la preuve de ces faits: *Pillsbury, précité*, à la page 302; *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1993] 1 C.T.C. 2306 (C.C.I.), aux pages 2310 et 2311. La même opinion est exprimée implicitement dans *Wise (M.) et autres c. La Reine*, [1986] 1 C.T.C. 169 (C.A.F.) où le juge Pratte, J.C.A., déclare, à la page 170:

Il est établi que le Ministre avait, dans le présent cas, le fardeau d'établir l'exactitude des cotisations puisqu'il tentait de les étayer sur la foi de motifs qui différaient de ceux sur lesquels elle reposait.

Par conséquent, l'intimée avait à mon avis tout à fait le droit d'invoquer comme moyen subsidiaire l'entreprise conjointe ou la société de personnes et, en conséquence, le juge de la Cour de l'impôt avait compétence pour étudier cette question. Je ne suis pas convaincu qu'en se fondant sur ce moyen subsidiaire, le ministre a en réalité établi des cotisations entièrement nouvelles et ainsi porté préjudice aux appellants.

[13] Il existe un autre courant jurisprudentiel dans lequel sont posés les principes suivant lesquels il est loisible à Sa Majesté de défendre une cotisation en faisant valoir des arguments de droit qui ne faisaient pas partie de ceux qui avaient été invoqués pour justifier la cotisation. En règle générale, ces nouveaux moyens de droit peuvent être invoqués s'ils découlent de la preuve présentée au cours de l'instance qui s'est déroulée devant la Cour de l'impôt. L'étendue de la preuve présentée à la Cour de l'impôt est elle-même limitée par les actes de procédure. Il s'ensuit qu'il est possible d'invoquer de nouveaux arguments juridiques à condition qu'ils découlent des faits articulés dans les actes de procédure, y compris l'avis d'appel, les hypothèses formulées dans la réponse et tout fait complémentaire allégué dans la réponse.

[14] Tel était l'état du droit au sujet des moyens qu'il était permis à Sa Majesté de faire valoir dans les causes

Canada heard the *Continental Bank* appeal, *supra*. Continental Bank had a leasing subsidiary (Continental Bank Leasing) which owned certain leasing assets. Those assets were depreciable property in respect of which capital cost allowance had been deducted. If Continental Bank Leasing had simply sold the depreciable property, it would have been taxable on income resulting from recaptured capital cost allowance. To avoid that result, Continental Bank Leasing transferred the depreciable property in a tax deferred statutory rollover to a partnership of which it was a member. Continental Bank Leasing then transferred its partnership interest to Continental Bank in another tax deferred statutory rollover. The third party acquired the partnership interest from Continental Bank, resulting in a taxable capital gain to Continental Bank.

[15] The Minister assessed Continental Bank Leasing on the basis that there was no partnership, and that Continental Bank Leasing had disposed of the depreciable property directly to the third party. As a protective measure, the Minister also assessed Continental Bank on the alternative basis that it had realized income (not a capital gain) on the disposition of the partnership interest. It was apparently understood that the reassessment of Continental Bank would be vacated if the assessment of Continental Bank Leasing was found to be correct. Both assessments were appealed, and the cases were heard together in the Tax Court of Canada [[1995] 1 C.T.C. 2135], the Federal Court of Appeal [(1996), 96 DTC 6355], and the Supreme Court of Canada.

[16] By the time the case reached the Supreme Court of Canada, the principal debate was whether the partnership was valid as a matter of law. A majority of the Supreme Court of Canada found that the partnership was valid. The result, for Continental Bank Leasing, was that its appeal from the tax assessment was allowed. That meant that the correctness of the assessment of

fiscales au moment où la Cour suprême du Canada a statué sur le pourvoi formé dans l'affaire *Banque Continentale*, précitée. La Banque Continentale possédait une filiale de crédit-bail (Continental Bank Leasing) qui était propriétaire de certains éléments d'actif de crédit-bail. Ces éléments d'actif étaient des biens amortissables qui avaient fait l'objet d'une déduction pour amortissement. Si Continental Bank Leasing s'était contentée de vendre le bien amortissable, elle aurait été imposée sur le revenu provenant de la récupération de la déduction pour amortissement. Pour éviter ce résultat, Continental Bank Leasing a, par le biais d'un transfert libre d'impôt, transféré le bien amortissable à une société en nom collectif dont elle faisait partie. Continental Bank Leasing a ensuite transféré sa participation dans cette société à la Banque Continentale au moyen d'un autre transfert libre d'impôt. La participation de la Banque Continentale a été acquise par un tiers, de sorte que la Banque Continentale a réalisé un gain en capital imposable.

[15] Le ministre a imposé Continental Bank Leasing en partant du principe qu'il n'y avait pas de société en nom collectif et que Continental Bank Leasing avait disposé du bien amortissable en le transférant directement au tiers en question. Pour plus de sûreté, le ministre a également imposé la Banque Continentale en invoquant le motif subsidiaire que la Banque avait réalisé un revenu (et non un gain en capital) lors de la disposition de la participation dans la société. Il semble qu'il était entendu que la nouvelle cotisation établie à l'égard de la Banque Continentale serait annulée si la cotisation de Continental Bank Leasing était jugée bien fondée. Les deux cotisations ont été portées en appel et les deux affaires ont été instruites conjointement tant au niveau de la Cour canadienne de l'impôt [[1995] 1 C.T.C. 2135] qu'à celui de la Cour d'appel fédérale [(1996), 96 DTC 6355] et de la Cour suprême du Canada.

[16] Au moment où la Cour suprême du Canada a été saisie de l'affaire, le débat tournait essentiellement autour de la question de savoir si la société en nom collectif avait été valablement constituée en droit. Les juges majoritaires de la Cour suprême du Canada ont estimé que la société en nom collectif était valide. L'appel interjeté par Continental Bank Leasing de la

Continental Bank had to be considered (the issue being whether its gain on the disposition of the partnership interest was a capital gain or income). The Court found that Continental Bank had a capital gain.

[17] In the Supreme Court of Canada, the Crown presented for the first time a new theory of the entire series of transactions, which was that it was Continental Bank, not Continental Bank Leasing, that transferred the depreciable property to the third party. Justice McLachlin, as she then was, writing for the majority, dismissed this argument for reasons that appear at paragraphs 18 and 19 (recall that the majority had concluded that the partnership was valid):

The Minister cannot argue that the Bank could not transfer its partnership interest at this stage. The Minister must accept that this transfer took place because his assessment of the Bank was based on the assumption that the Bank disposed of its partnership interest. I agree with Bastarache J. that the Minister's argument that the Bank sold depreciable leasing assets or was otherwise liable for recapture of capital cost allowance pursuant to s. 88(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended, raised for the first time in this Court, cannot be entertained. The Minister should not be allowed to advance a new basis for a reassessment after the limitation period has expired.

On the basis that the Bank disposed of its interest in the partnership, the Bank properly reported the proceeds of the disposition of its partnership interest as a capital gain. I would therefore dismiss this second appeal with costs.

[18] Justice Bastarache wrote for the minority, which had concluded that the partnership was not valid. He explains at paragraphs 10 to 14 why he concluded that the Crown could not rely on its new theory:

The applicable limitation period under the Act for assessing a taxpayer is four years from the date of issuance of Revenue

cotisation fiscale a par conséquent été accueilli. Il fallait donc examiner le bien-fondé de la cotisation de la Banque Continentale (la question qui se posait étant celle de savoir si le profit qu'elle avait réalisé lors de la disposition de sa participation dans la société en nom collectif constituait un gain en capital ou un revenu). La Cour a estimé que la Banque Continentale avait réalisé un gain en capital.

[17] Devant la Cour suprême du Canada, Sa Majesté a avancé pour la première fois une nouvelle thèse au sujet de l'ensemble des opérations en cause. Elle a soutenu que c'était la Banque Continentale, et non Continental Bank Leasing, qui avait transféré le bien amortissable au tiers. La juge McLachlin (devenue par la suite juge en chef), qui s'exprimait au nom des juges majoritaires, a écarté cet argument pour les motifs qu'elle a exposés aux paragraphes 18 et 19 (on se souviendra que les juges majoritaires avaient conclu à la validité de la société en nom collectif):

Le ministre ne peut prétendre que la Banque ne pouvait pas transférer sa participation à cette étape. Il doit reconnaître que le transfert a eu lieu parce que la cotisation qu'il a établie à l'égard de la Banque reposait sur l'hypothèse que cette dernière avait disposé de sa participation dans la société en nom collectif. Je suis d'accord avec le juge Bastarache pour dire que ne peut être retenu l'argument du ministre—soulevé pour la première fois devant notre Cour—que la Banque a vendu des éléments d'actif de crédit-bail amortissables ou encore que celle-ci était par ailleurs imposable à l'égard de la récupération de la déduction pour amortissement en application du par. 88(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, et ses modifications. 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.

Sur le fondement qu'elle avait disposé de sa participation dans la société en nom collectif, la Banque a à juste titre déclaré le produit de cette disposition en tant que gain en capital. Je rejeterais donc le second pourvoi avec dépens.

[18] Le juge Bastarache a écrit au nom des juges minoritaires, pour lesquels la société en nom collectif n'était pas valide. Il explique aux paragraphes 10 à 14 les raisons pour lesquelles il estime que Sa Majesté ne pouvait pas avancer une nouvelle thèse:

Le délai prévu par la Loi pour établir une cotisation à l'égard d'un contribuable est de quatre ans à compter de la

Canada's Notice of Reassessment (ss. 152(3.1) and 152(4) of the Act). As a result, the latest that the Minister could have reassessed the Bank for the recapture of cost allowance was October 12, 1993. The Crown is not permitted to advance a new basis for reassessment after the limitation period has expired. The proper approach was 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 Co. v. Minister of National Revenue* (1994), 167 N.R. 112, at p. 116).

It was open to the appellant to assess the respondent on the basis that it was liable for the recapture of cost allowance when it issued its Notice of Reassessment on October 12, 1989 or anytime prior to the expiration of the limitation period for reassessment. The appellant did not choose to do so and cannot now be permitted to change its assessment eleven years later. The appellant argued that the liability of the respondent for the assessment pursuant to s. 13(1) is an alternative reason for its previous assessment, not a new assessment or reassessment. According to the appellant, because the liability for recapture under s. 13(1) would arise solely as a consequence of a finding that Leasing, in the *Leasing Appeal*, was not the vendor of the assets in the sale to Central, a reassessment on this basis is merely a legal conclusion flowing from the proper application of the statute.

To accept this characterization by the appellant would, in effect, create a situation where the Crown is permitted to raise new arguments simply because other arguments failed in the courts below. Unlike the Minister in *Minister of National Revenue v. Riendeau* (1991), 132 N.R. 157 (F.C.A.), the Minister in the present case has never sought to amend, correct or reissue the reassessment of the Bank to include a claim for recapture under s. 88(1)(f) of the Act. Moreover, the appellant's characterization of the argument as an alternative one ignores the fact that Leasing and the Bank are two separate

délivrance par Revenu Canada d'un avis de nouvelle cotisation (par. 152(3.1) et 152(4) de la Loi). Par conséquent, le ministre avait jusqu'au 12 octobre 1993 pour envoyer à la Banque une nouvelle cotisation à l'égard de la récupération de la déduction pour amortissement. 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<sup>re</sup> 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, à la p. 116).

L'appelante aurait pu—soit lorsqu'elle a délivré à l'intimée l'avis de nouvelle cotisation le 12 octobre 1989, soit à tout autre moment avant l'expiration du délai dont elle disposait pour établir une nouvelle cotisation—établir une cotisation sur la base que l'intimée était imposable à l'égard de la récupération de la déduction pour amortissement. L'appelante a toutefois choisi de ne pas le faire et elle ne peut être autorisée, onze ans plus tard, à modifier la cotisation. L'appelante a soutenu que l'obligation de l'intimée à l'égard de la cotisation fondée sur le par. 13(1) est un motif subsidiaire justifiant la cotisation précédente, et non une nouvelle cotisation. Selon l'appelante, puisque l'obligation relative à la récupération fondée sur le par. 13(1) ne peut être imposée que s'il est jugé, dans l'affaire *Leasing*, que Leasing n'était pas le vendeur des éléments d'actif vendus à Central, l'établissement d'une nouvelle cotisation sur cette base est simplement une conclusion de droit découlant de l'application correcte de la Loi.

Accepter cette qualification faite par l'appelante aboutirait, dans les faits, à une situation où la Couronne serait autorisée à avancer de nouveaux arguments simplement parce que ceux qu'elle a présentés aux juridictions inférieures n'ont pas été retenus. Contrairement à ce qu'avait fait le ministre dans l'affaire *Ministre du Revenu national c. Riendeau* (1991), 132 N.R. 157 (C.A.F.), le ministre n'a jamais voulu, en l'espèce, modifier, corriger ou redélivrer la nouvelle cotisation établie à l'égard de la Banque pour y inclure une obligation relative à la récupération de l'amortissement en vertu de l'al. 88(1)f) de

taxpayers. What the Minister is seeking to do is to substitute an assessment of one taxpayer for the assessment of another taxpayer because the first assessment did not succeed.

Taxpayers must know the basis upon which they are being assessed so that they may advance the proper evidence to challenge that assessment. Here, it is not clear that there is the proper factual basis to support a reassessment on the basis proposed by the appellant. For example, the value of the goodwill associated with the Bank's leasing business, which was transferred to Central in December 1986, could bear on the appellant's new claim for recapture by the Bank. It is not possible to measure the extent to which the Bank might otherwise be liable for recapture, or the Bank's income for tax purposes, without being able to properly allocate the purchase price paid by Central between goodwill and leasing assets. Because the Bank was not assessed on the recapture, the evidence relating to the allocation of the purchase price was not adduced at trial. To allow the appellant to proceed with its new assessment without the benefit of findings of fact made at trial would require this Court to become a court of first instance with regard to the new claim.

As I stated above, it was not necessary, because of the disposition of the Leasing Appeal, to deal with the issues raised in this case. I would dismiss the appeal with costs.

[19] The right of the Crown to present an alternative argument in support of an assessment is now governed by subsection 152(9) of the *Income Tax Act*, which applies to appeals disposed of after June 17, 1999: *Income Tax Amendment Act, 1998*, S.C. 1999, c. 22, subsection 63.1(2). Subsection 152(9) reads as follows:

152. . . .

(9) The Minister may advance an alternative argument in support of an assessment at any time after the normal reassessment period unless, on an appeal under this Act

la Loi. En outre, en affirmant qu'il s'agit d'un argument subsidiaire, l'appelante ne tient pas compte du fait que Leasing et la Banque sont deux contribuables distincts. Ce que le ministre cherche à faire, c'est substituer une cotisation établie à l'égard d'un contribuable donné à une cotisation établie à l'égard d'un autre contribuable, parce que la première cotisation n'a pas porté fruit.

Les contribuables doivent savoir sur quelle base repose la cotisation qui leur est transmise afin de pouvoir présenter les éléments de preuve appropriés pour la contester. En l'espèce, il n'est pas évident que les faits étayaient l'établissement d'une nouvelle cotisation sur la base invoquée par l'appelante. Par exemple, la valeur du fonds commercial rattaché à l'entreprise de location de la Banque, qui a été transféré à Central en décembre 1986, pourrait avoir une incidence sur la nouvelle demande de l'appelante fondée sur la récupération de l'amortissement par la Banque. Il n'est pas possible de déterminer dans quelle mesure la Banque pourrait par ailleurs être imposable à l'égard de la récupération de l'amortissement, ni de fixer son revenu aux fins de l'impôt, à moins de pouvoir répartir correctement le prix d'acquisition payé par Central entre le fonds commercial d'une part et les éléments d'actif de crédit-bail d'autre part. Parce que la Banque n'a pas été imposée à l'égard de la récupération de l'amortissement, la preuve relative à la répartition du prix d'acquisition n'a pas été présentée en première instance. Pour pouvoir permettre à l'appelante d'établir une nouvelle cotisation en l'absence de conclusions de fait tirées en première instance, notre Cour devrait se transformer en tribunal de première instance à l'égard de la nouvelle demande.

Comme je l'ai indiqué précédemment, il n'était pas nécessaire, vu la décision rendue dans l'affaire *Leasing*, d'aborder les questions soulevées dans le présent pourvoi. Je suis d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens.

[19] Le droit de Sa Majesté d'avancer un nouvel argument pour justifier l'établissement d'une cotisation est maintenant régi par le paragraphe 152(9) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui s'applique aux appels jugés après le 17 juin 1999 (*Loi de 1998 modifiant l'impôt sur le revenu*, L.C. 1999, ch. 22, paragraphe 63.1(2)). Voici le libellé du paragraphe 152(9):

152. [. . .]

(9) Le ministre peut avancer un nouvel argument à l'appui d'une cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation, sauf si, sur appel interjeté en vertu de la présente loi:

(a) there is relevant evidence that the taxpayer is no longer able to adduce without the leave of the court; and

(b) it is not appropriate in the circumstances for the court to order that the evidence be adduced.

a) d'une part, il existe des éléments de preuve que le contribuable n'est plus en mesure de produire sans l'autorisation du tribunal;

b) d'autre part, il ne convient pas que le tribunal ordonne la production des éléments de preuve dans les circonstances.

[20] The enactment of subsection 152(9) was a response to the decision of the Supreme Court of Canada in *Continental Bank*, *supra*. Parliament apparently was concerned that *Continental Bank* could be construed as imposing an unreasonable limit on the Crown in defending income tax assessments.

[20] Le paragraphe 152(9) a été édicté en réponse à l'arrêt *Banque Continentale*, précité, de la Cour suprême du Canada. Le législateur fédéral craignait vraisemblablement que l'arrêt *Banque Continentale* soit interprété comme imposant des limites déraisonnables au droit de Sa Majesté de défendre ses cotisations fiscales.

[21] As I read subsection 152(9), the expiration of the normal reassessment period does not preclude the Crown from defending an assessment on any ground, subject only to paragraphs 152(9)(a) and (b). Paragraphs 152(9)(a) and (b) speak to the prejudice to the taxpayer that may arise if the Crown is permitted to make new factual allegations many years after the event.

[21] Suivant mon interprétation du paragraphe 152(9), l'expiration du délai normalement prévu pour établir une nouvelle cotisation n'empêche pas Sa Majesté de défendre sa cotisation en invoquant quelque motif que ce soit, sous réserve uniquement des alinéas 152(9)a) et b). Les alinéas 152(9)a) et b) évoquent le préjudice que pourrait subir le contribuable si l'on permettait à Sa Majesté de formuler de nouvelles allégations factuelles de nombreuses années après les faits.

[22] A new argument asserted by the Crown pursuant to subsection 152(9) could include an argument that would justify an assessment that exceeds the amount assessed. However, subsection 152(9) does not relieve the Minister from subsection 152(4) [as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 181], which imposes time limitations on reassessments. Therefore, the Minister cannot use a subsection 152(9) argument to reassess outside the time limitations in subsection 152(4), or to collect tax exceeding the amount in the assessment under appeal.

[22] Parmi les nouveaux arguments que Sa Majesté pourraient invoquer en vertu du paragraphe 152(9), on pourrait songer par exemple à un argument qui justifierait l'établissement d'une cotisation qui excède le montant imposé. Toutefois, le paragraphe 152(9) ne dispense pas le ministre des exigences du paragraphe 152(4) [mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 181], qui fixe une date limite pour l'établissement d'une nouvelle cotisation. En conséquence, le ministre ne peut se servir d'un argument fondé sur le paragraphe 152(9) pour établir une nouvelle cotisation après l'expiration du délai prévu au paragraphe 152(4) ou encore pour percevoir un impôt supérieur à celui qui était fixé dans la cotisation frappée d'appel.

### Facts

[23] In 1993, Mr. Loewen and others acquired certain software called "AIRS II" from a corporation called AIRS II Inc., which in turn had acquired the software from a corporation called Arachnae Management Limited. Mr. Loewen's interest in the software was an undivided 6.25% co-ownership interest.

### Les faits

[23] En 1993, M. Loewen a acquis, avec d'autres personnes, un logiciel connu sous le nom de «AIRS II». La compagnie venderesse, AIRS II Inc., avait elle-même acquis ce logiciel d'une compagnie appelée Arachnae Management Limited. La participation de M. Loewen dans le logiciel était une participation indivise de 6,25 %.

[24] According to the documents that are said to contain the terms upon which Mr. Loewen and the other co-owners acquired the software, the purchase price was \$8,000,000. It is common ground that, as of the end of 1994, Mr. Loewen had paid \$150,000 on account of the purchase price of his interest. It is Mr. Loewen's position that, under the terms on which he acquired his interest in the software, the total purchase price of his interest was \$500,000 (6.25% of \$8,000,000), of which \$350,000 remains payable pursuant to the terms set out in a promissory note. Mr. Loewen also takes the position that the software is Class 12 depreciable property.

[25] If Mr. Loewen is correct, he is entitled to claim deductions for capital cost allowance totalling \$500,000 in 1993 and subsequent years, with the deduction for 1993 being limited to \$250,000 because of the "half-year rule" in subsection 1100(2) of the *Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945.

[26] When Mr. Loewen filed his income tax returns for 1993 and 1994, he claimed capital cost allowance of \$250,000 in 1993 and \$250,000 in 1994 in respect of his interest in the software. The 1994 deduction resulted in a non-capital loss for that year in the amount of \$32,802, which he carried forward to 1995. It is undisputed that the normal reassessment period for 1993 and 1994 expired on April 21, 2001.

[27] Mr. Loewen's returns for 1993, 1994 and 1995 were audited. The audit resulted in reassessments dated February 27, 2001. At that time, the Minister accepted that Mr. Loewen had acquired a 6.25% interest in the software and that the software was Class 12 depreciable property. However, the Minister concluded that the value of the software when acquired by Mr. Loewen and the other co-owners was \$1,600,000 rather than \$8,000,000 and that the software was not available for use until 1994.

[24] Suivant les documents dans lesquels seraient stipulées les conditions auxquelles M. Loewen et les autres copropriétaires ont acquis le logiciel, le prix d'achat était de 8 000 000 \$. Il est acquis aux débats qu'à la fin de 1994, M. Loewen avait versé 150 000 \$ à valoir sur le prix d'achat de sa participation. La thèse de M. Loewen est que, selon les conditions auxquelles il a acquis sa participation dans le logiciel, le prix d'achat total de sa participation s'élevait à 500 000 \$ (6,25 % de 8 000 000 \$), dont il restait 350 000 \$ à payer conformément aux conditions stipulées dans un billet. M. Loewen soutient également que le logiciel est un bien amortissable de la catégorie 12.

[25] Si la thèse de M. Loewen est juste, il a le droit de réclamer des déductions pour amortissement pour un total de 500 000 \$ en 1993 et au cours des années subséquentes. La déduction à laquelle il a droit pour 1993 est limitée à 250 000 \$ en raison de la règle de la «demi-année» prévue au paragraphe 1100(2) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945.

[26] Lorsque M. Loewen a produit sa déclaration de revenus de 1993 et de 1994, il a réclamé une déduction pour amortissement de 250 000 \$ pour 1993 et de 250 000 \$ pour 1994 au titre de la participation qu'il détenait dans le logiciel. La déduction de 1994 a donné lieu, pour l'année en question, à une perte autre qu'une perte en capital de 32 802 \$ qu'il a reportée sur 1995. Il est acquis aux débats que le délai normal prévu pour établir une nouvelle cotisation pour 1993 et 1994 a expiré le 21 avril 2001.

[27] Les déclarations de revenus produites par M. Loewen pour les années 1993, 1994 et 1995 ont fait l'objet d'une vérification. Cette vérification s'est soldée par l'établissement de nouvelles cotisations portant la date du 27 février 2001. À l'époque, le ministre acceptait que M. Loewen avait acquis une participation de 6,25 % dans le logiciel et que le logiciel en question constituait un bien amortissable de la catégorie 12. Le ministre a cependant conclu que la valeur du logiciel au moment de son acquisition par M. Loewen et par les autres copropriétaires s'établissait à 1 600 000 \$ plutôt qu'à 8 000 000 \$ et que le logiciel n'était pas prêt à être mis en service avant 1994.

[28] It appears that those factual conclusions led the Minister to reassess on the basis of the following reasoning:

(1) By virtue of section 67 of the *Income Tax Act*, which limits all deductions to what is “reasonable”, the total capital cost allowance deductions available to Mr. Loewen in respect of his interest in the software cannot exceed its fair market value (6.25% of \$1,600,000 or \$100,000).

(2) Mr. Loewen is not entitled to claim capital cost allowance at all for 1993 because the software was not available for use in 1993. His capital cost allowance claim for 1993 should be reduced from the claimed amount, \$250,000 to nil.

(3) The software was available for use in 1994. However, Mr. Loewen’s capital cost allowance claim for 1994 cannot exceed \$50,000 because of the half-year rule in subsection 1100(2) of the Regulations. His capital cost allowance claim for 1994 should be reduced from the claimed amount, \$250,000 to \$50,000.

(4) Although Mr. Loewen has \$50,000 of capital cost allowance available for deduction in 1995, that deduction cannot be allowed because Mr. Loewen did not request a capital cost allowance deduction for that year.

(5) All of the foregoing adjustments would result in Mr. Loewen having no non-capital loss in 1994 that can be carried forward to 1995. The 1995 non-capital loss deduction Mr. Loewen claimed should be reduced to nil.

[29] I express no opinion on the correctness of the Minister’s factual conclusions or his reasoning. For present purposes, it is enough to say that the Minister followed this reasoning in reassessing Mr. Loewen on February 27, 2001 for the years 1993, 1994 and 1995.

[30] Mr. Loewen objected to the reassessments under subsection 165(1) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s.

[28] Il semble que ces conclusions de fait ont amené le ministre à établir une nouvelle cotisation à partir du raisonnement suivant:

1) Aux termes de l’article 67 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, qui ne permet que les déductions jugées «raisonnables», les déductions pour amortissement totales dont M. Loewen pouvait se prévaloir au titre de sa participation dans le logiciel ne pouvaient excéder sa juste valeur marchande (6,25 % de 1 600 000 \$, soit 100 000 \$).

2) M. Loewen n’avait droit à aucune déduction pour amortissement pour 1993 parce que le logiciel n’était pas prêt à être mis en service en 1993. La déduction pour amortissement de 250 000 \$ réclamée pour 1993 devait donc être ramenée à zéro.

3) Le logiciel était prêt à être mis en service en 1994. Toutefois, la déduction pour amortissement que M. Loewen était autorisé à réclamer pour 1994 ne peut excéder 50 000 \$ en raison de la règle de la demi-année énoncée au paragraphe 1100(2) du Règlement. La déduction pour amortissement que M. Loewen a réclamée pour 1994 devrait donc être ramenée de 250 000 \$, la somme qu’il a réclamée, à 50 000 \$.

4) Bien qu’il soit loisible à M. Loewen de réclamer une déduction pour amortissement de 50 000 \$ pour 1995, cette déduction ne peut être autorisée parce que M. Loewen n’a pas réclamé de déduction pour amortissement pour l’année en question.

5) Par suite de tous ces rajustements, M. Loewen aurait subi en 1994 une perte autre qu’une perte en capital qu’il pourrait reporter en 1995. La déduction pour perte autre qu’une perte en capital réclamée par M. Loewen devrait être ramenée à zéro.

[29] Je n’exprime aucune opinion au sujet du bien-fondé des conclusions de fait ou du raisonnement du ministre. Il suffit de dire que le ministre a suivi ce raisonnement pour établir la nouvelle cotisation de M. Loewen le 27 février 2001 pour les années 1993, 1994 et 1995.

[30] M. Loewen s’est opposé aux nouvelles cotisations en vertu du paragraphe 165(1) [mod. par L.C. 1994, ch.



138; 1996, c. 21, s. 45] of the *Income Tax Act*. When the Minister did not confirm the reassessments or reassess within 90 days, Mr. Loewen appealed the reassessments to the Tax Court of Canada under paragraph 169(1)(b) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 140] of the *Income Tax Act*. Mr. Loewen's notice of appeal was filed on October 19, 2001, and the Crown's reply was filed on January 9, 2002.

[31] Broadly speaking, the Crown's reply presents four defences of the reassessments, three of which relate to the cost to Mr. Loewen of his interest in the software, as determined for income tax purposes. It is axiomatic that Mr. Loewen's total capital cost allowance deductions in respect of his interest in the software cannot exceed his cost. The Crown's fourth defence would result in Mr. Loewen having no right to claim capital cost allowance at all.

[32] The Crown's reply also presents arguments as to whether the first year in which Mr. Loewen can claim capital cost allowance is 1993 or 1994. Since this is simply a timing question and is not relevant for present purposes, I will ignore it in the discussion that follows.

[33] Reasonableness defence. One defence of the reassessments is "reasonableness". The reasonableness defence reflects the factual conclusions and reasoning of the Minister as it was on February 27, 2001, as summarized above. The factual allegations that support the reasonableness defence are stated in paragraph 15 of the reply as factual assumptions made by the Minister when reassessing (the assumptions paragraph). The reasonableness defence, if accepted, would lead to the conclusion that the cost to Mr. Loewen of his interest in the software cannot exceed its fair market value at the date of acquisition, which according to the Crown is \$100,000. That would limit his total capital cost allowance deductions to \$100,000.

7, ann. II, art. 138; 1996, ch. 21, art. 45] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Comme le ministre n'avait pas confirmé les nouvelles cotisations ou établi une nouvelle cotisation dans les 90 jours, M. Loewen a interjeté appel des nouvelles cotisations devant la Cour canadienne de l'impôt conformément à l'alinéa 169(1)b) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 140] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. M. Loewen a déposé son avis d'appel le 19 octobre 2001, et Sa Majesté a déposé sa réponse le 9 janvier 2002.

[31] En gros, Sa Majesté a invoqué dans sa réponse quatre motifs pour se porter à la défense des nouvelles cotisations. Sur ces quatre motifs, trois se rapportent au prix payé par M. Loewen, sur le plan fiscal, pour acquérir sa participation dans le logiciel. Il est évident que le montant total que M. Loewen peut réclamer à titre de déduction pour amortissement pour sa participation dans le logiciel ne peut en excéder le coût. Si le quatrième motif invoqué par Sa Majesté pour défendre les nouvelles cotisations est jugé bien fondé, M. Loewen n'aurait droit à aucune déduction pour amortissement.

[32] Dans sa réponse, Sa Majesté avance également des arguments sur la question de savoir si la première année pour laquelle M. Loewen peut réclamer une déduction pour amortissement est l'année 1993 ou l'année 1994. Comme il s'agit simplement d'une question de choix du bon moment et que cette question ne présente aucun intérêt en l'espèce, je n'en tiendrai pas compte dans l'analyse qui suit.

[33] Moyen de défense tiré du caractère raisonnable. Un des moyens invoqués par Sa Majesté pour défendre les nouvelles cotisations est celui du «caractère raisonnable». Ce moyen reflète les conclusions de fait et le raisonnement du ministre en date du 27 février 2001. Les allégations de fait qui appuient le moyen tiré du caractère raisonnable sont articulées au paragraphe 15 de la réponse sous forme d'hypothèses de fait retenues par le ministre lors de l'établissement des nouvelles cotisations (le paragraphe des hypothèses). Si le moyen tiré du caractère raisonnable est retenu, il faudra nécessairement conclure que le coût supporté par M. Loewen pour sa participation dans le logiciel ne peut excéder sa juste valeur marchande à la date de l'acquisition, laquelle valeur, selon Sa Majesté, s'établit

[34] Arm's length defence. A second defence is the arm's length defence, which is based on the alternative factual allegation that Mr. Loewen did not deal at arms's length with AIRS II Inc. when he acquired his interest in the software. If that allegation is true, then by virtue of section 69 [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. 11, s. 140; Sch. VIII, ss. 27, 47; c. 21, s. 32; 1998, c. 19, s. 107; 2001, c. 17, s. 51] of the *Income Tax Act*, the cost to Mr. Loewen of his interest, as determined for income tax purposes, cannot exceed its fair market value at the date of acquisition which, according to the Crown, is \$100,000. The arm's length defence, if accepted, would lead to exactly the same conclusion as the reasonableness defence. To establish the arm's length defence, the Crown included in its reply a denial of the assertion in Mr. Loewen's notice of appeal that he dealt at arm's length with AIRS II Inc. (paragraph 2 of the reply), as well as a factual allegation that Mr. Loewen did not deal at arm's length with AIRS II Inc. (paragraph 16 of the reply, under the heading "Further Facts"), and a reference to section 69 of the *Income Tax Act* (paragraph 26 of the reply, under the heading "Statutory Provisions, Grounds Relied On, and Relief Sought").

[35] Contingent liability defence. A third defence of the reassessments is the "contingent liability defence". This appears to involve a conclusion on a question of mixed fact and law, which is that Mr. Loewen has only a contingent liability to pay the unpaid portion of the claimed purchase price of his interest in the software. Mr. Loewen claims that the purchase price is \$500,000 and it is common ground that Mr. Loewen has paid \$150,000. The contingent liability defence, if accepted, would lead to the conclusion that Mr. Loewen's cost, and thus his total capital cost allowance deductions, cannot exceed \$150,000. To establish the contingent liability defence, the Crown included in its reply certain factual allegations that are intended to convey the notion that a

à 100 000 \$. Le total des déductions pour amortissement de M. Loewen serait par conséquent limité à 100 000 \$.

[34] Moyen de défense tiré du lien de dépendance. Le deuxième moyen de défense est celui du lien de dépendance. Il repose sur l'allégation de fait subsidiaire suivant laquelle M. Loewen avait un lien de dépendance avec AIRS II Inc. lorsqu'il a acquis sa participation dans le logiciel. Si cette allégation est fondée, il s'ensuit qu'aux termes de l'article 69 [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 140; ann. VIII, art. 27, 47; ch. 21, art. 32; 1998, ch. 19, art. 107; 2001, ch. 17, art. 51] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le prix que M. Loewen a payé pour sa participation ne peut, aux fins de l'impôt sur le revenu, excéder sa juste valeur marchande à la date d'acquisition, laquelle, suivant Sa Majesté, se chiffre à 100 000 \$. S'il est jugé bien fondé, le moyen de défense tiré de lien de dépendance conduira à exactement la même conclusion que celui qui est fondé sur le caractère raisonnable. Pour établir le bien-fondé du moyen de défense qu'elle tire de l'existence d'un lien de dépendance, Sa Majesté a inclus dans sa réponse la négation de l'assertion de M. Loewen qui, dans son avis d'appel, affirmait qu'il n'avait aucun lien de dépendance avec AIRS II Inc. (paragraphe 2 de la réponse), ainsi que l'allégation de fait suivant laquelle M. Loewen avait un lien de dépendance avec AIRS II Inc. (paragraphe 16 de la réponse, sous la rubrique «faits complémentaires») et un renvoi à l'article 69 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (paragraphe 26 de la réponse, sous la rubrique «Dispositions législatives, moyens invoqués et réparations sollicitées»).

[35] Moyen de défense tiré de l'obligation éventuelle. Le troisième moyen de défense invoqué pour défendre les nouvelles cotisations repose sur l'existence d'une obligation éventuelle. Il semble que ce moyen de défense suppose une conclusion sur une question mixte de droit et de fait, en l'occurrence la question de savoir si l'obligation de M. Loewen en ce qui concerne le paiement du solde du prix qu'il aurait payé pour acquérir sa participation dans le logiciel n'est qu'une obligation éventuelle. M. Loewen affirme que le prix d'achat était de 500 000 \$. Or, il est acquis aux débats que M. Loewen a payé 150 000 \$. S'il est retenu, le moyen de défense tiré de l'obligation éventuelle amènerait à conclure que le prix payé par M. Loewen et, partant, le

document entitled “promissory note”, which appears to be evidence of a debt payable by Mr. Loewen for the unpaid portion of the purchase price, is not what it appears to be (paragraph 22 of the reply).

[36] “No income earning purpose” defence. A fourth defence is that Mr. Loewen did not acquire his interest in the software for the purpose of earning income, and that there was no business or other source of income that could support the deduction of capital cost allowance in respect of the software. This defence, if accepted, would lead to the conclusion that Mr. Loewen is entitled to no capital cost allowance at all. To establish this defence, the Crown included in its reply statements in paragraphs 20, 21, 25a, 27 and 28 to the effect that there was no business or source of income, and a reference in paragraph 26 of the reply to paragraph 1102(1)(c) of the Regulations.

[37] On January 13, 2003, Mr. Loewen filed a notice of motion seeking an order striking out the entire reply “as a pleading that is scandalous, frivolous or vexatious, or is an abuse of the process of the Court, and allowing the appeal and vacating the assessments.” As an alternative, the motion sought an order striking the entire reply and denying leave to file a fresh or amended reply. In the further alternative, Mr. Loewen’s motion sought an order striking out everything in the reply relating to the arm’s length defence, the contingent liability defence, and the “no income earning purpose” defence, on the basis that each of those defences seeks to advance a new and different assessment from the assessment under appeal.

[38] By order dated March 14, 2003, the Judge allowed Mr. Loewen’s motion in part. He declined to strike the arm’s length defence or the contingent liability defence, but he struck the “no income earning purpose” defence. In addition, the Judge struck the words

total de ses déductions pour amortissement, ne peut dépasser 150 000 \$. Pour établir le bien-fondé du moyen de défense tiré de l’obligation éventuelle, Sa Majesté a inclus dans sa réponse certaines allégations de fait qui sont censées démontrer qu’un document intitulé «billet», qui semble constater l’existence d’une dette contractée par M. Loewen pour le solde du prix d’achat, n’est pas ce qu’il semble être (paragraphe 22 de la réponse).

[36] Moyen de défense tiré de l’«absence de but lucratif». Suivant le quatrième moyen de défense, M. Loewen n’a pas acquis sa participation dans le logiciel dans le but de tirer un revenu, de sorte qu’il n’y avait pas d’entreprise ou d’autre source de revenus pouvant justifier une déduction pour amortissement relativement au logiciel. S’il est retenu, ce moyen de défense amènerait à conclure que M. Loewen n’a droit à aucune déduction pour amortissement. Pour établir le bien-fondé de ce moyen de défense, Sa Majesté a reproduit dans sa réponse des extraits des paragraphes 20, 21, 25a, 27 et 28 pour démontrer qu’il n’y avait pas d’entreprise ou de source de revenu, et elle a renvoyé, au paragraphe 26 de sa réponse, à l’alinéa 1102(1)c) du Règlement.

[37] Le 13 janvier 2003, M. Loewen a déposé un avis de requête en vue d’obtenir une ordonnance radiant la réponse en entier au motif qu’elle constitue «un acte de procédure scandaleux, frivole ou vexatoire ou un abus de procédure» et accueillant l’appel et annulant les cotisations. À titre subsidiaire, M. Loewen réclamait, dans sa requête, une ordonnance radiant en entier la réponse et refusant à Sa Majesté le droit de déposer une nouvelle réponse ou une réponse modifiée. À titre plus subsidiaire encore, M. Loewen réclamait, dans sa requête, une ordonnance radiant tous les passages de la réponse se rapportant au moyen de défense tiré du lien de dépendance, au moyen de défense tiré de l’obligation éventuelle et au moyen de défense tiré de l’«absence de but lucratif», au motif que chacun de ces moyens de défense visait une nouvelle cotisation différente de la cotisation frappée d’appel.

[38] Aux termes de l’ordonnance qu’il a rendue le 14 mars 2003, le juge a accueilli en partie la requête de M. Loewen. Il a refusé de radier le moyen de défense tiré du lien de dépendance ainsi que le moyen de défense tiré de l’obligation éventuelle, mais il a radié le moyen de

“So-Called”, “called a”, “purported” and “alleged” wherever they appeared in the reply.

[39] The Judge also awarded Mr. Loewen lump sum costs in the amount of \$2,000 which he said [at paragraph 115] “should adequately reflect the complexity and difficulty of the matter and the degree of success achieved by the appellant.”

[40] The Crown has appealed, and seeks to have the order of the Judge set aside and Mr. Loewen’s motions dismissed in their entirety. Mr. Loewen has cross-appealed the portions of the judgment dismissing the motion to strike the arm’s length and contingent liability defences.

Crown’s appeal of the order striking the “no income earning purpose” defence

[41] This ground of appeal relates to paragraphs 20, 21, 25a, 27 and 28 of the reply, as well as the reference to paragraph 1102(1)(c) of the Regulations in paragraph 26 of the reply.

[42] According to the assumptions paragraph in the reply, the Minister concluded at the time of the assessment that Mr. Loewen acquired the software for the purpose of gaining or producing income. The Minister must have made that assumption because, if he had not done so, he would have disallowed the entire capital cost allowance claim. Therefore, the “no income earning purpose” defence is not consistent with the basis of the assessment.

[43] The Judge held that these paragraphs in the Crown’s reply are an attempt to assert an alternative assessment after the expiry of the limitation period and for that reason must be struck. The Crown argues that the Judge erred in his characterization of these paragraphs. The Crown says that paragraphs 20 and 21 are allegations of facts that were not assumed by the Minister (which means only that the Crown has the onus

défense fondé sur l’«absence de but lucratif». Le juge a par ailleurs radié les mots «présupposé», «intitulé», «censément» et «prétendu» partout où ils figuraient dans la réponse.

[39] Le juge a également accordé à M. Loewen la somme forfaitaire de 2 000 \$ à titre de dépens, en précisant que ce montant [au paragraphe 115] «devrait être suffisant pour refléter la complexité et la difficulté de la question et le succès obtenu par l’appelant».

[40] Sa Majesté a interjeté appel de ce jugement. Elle demande à notre Cour d’annuler l’ordonnance du juge et de rejeter en entier les requêtes de M. Loewen. M. Loewen a formé un appel incident des parties du jugement dans lesquelles le juge a rejeté sa requête en radiation du moyen de défense tiré du lien de dépendance ainsi que le moyen de défense tiré de l’obligation éventuelle.

Appel interjeté par Sa Majesté de la partie de l’ordonnance rejetant le moyen de défense fondé sur l’«absence de but lucratif»

[41] Ce moyen d’appel se rapporte aux paragraphes 20, 21, 25a, 27 et 28 de la réponse, ainsi qu’à l’alinéa 1102(1)c) du Règlement cité au paragraphe 26 de la réponse.

[42] Suivant le paragraphe de la réponse contenant les hypothèses sur lesquelles il s’est fondé, le ministre a estimé, au moment où il a établi la cotisation, que M. Loewen avait acquis le logiciel dans le but d’en tirer un revenu. Le ministre a sans doute formulé cette hypothèse parce que, s’il ne l’avait pas fait, il aurait refusé en entier la déduction pour amortissement. Le moyen de défense tiré de l’«absence de but lucratif» n’est donc pas compatible avec le fondement de la cotisation.

[43] Le juge a estimé que ces paragraphes de la réponse équivalaient à une tentative de Sa Majesté de faire valoir de nouveaux arguments pour justifier l’établissement d’une nouvelle cotisation après l’expiration du délai prévu à cette fin et il a conclu que les paragraphes en question devaient, pour cette raison, être radiés. Sa Majesté soutient que le juge a commis une erreur dans la façon dont il a qualifié ces paragraphes. Sa

of proving those facts), and that paragraphs 25a, 27 and 28 raise alternative arguments in support of the assessment, which is permitted by subsection 152(9) of the *Income Tax Act*. The record contains no basis for concluding that the exceptions in paragraphs 152(9)(a) or (b) apply. The Crown relies primarily on the decision of this Court in *Anchor Pointe, supra*, which was issued after the decision of the Judge in this case. It is argued for Mr. Loewen that *Anchor Pointe* is distinguishable and that, for numerous other reasons, the Judge was correct to strike the “no income earning purpose” defence.

[44] The issue in *Anchor Pointe* was the deductibility of the cost of certain seismic data. *Anchor Pointe* had been reassessed to reduce the seismic data deduction to the amount that the Minister assumed was the fair market value of the data. When reassessing *Anchor Pointe*, the Minister did not question whether the deduction met the applicable statutory purpose test. While the *Anchor Pointe* reassessment was at the objection stage, this Court rendered its decision in *Global Communications Ltd. v. Canada*, [1999] 3 C.T.C. 537 (F.C.A.). In that case, the Court interpreted the statutory purpose test applicable to deductions that were similar to those claimed by *Anchor Pointe*. The test was not met in *Global Communications*, with the result that no deduction was permissible.

[45] When the decision in *Global Communications* was released, it was too late for the Minister to reassess *Anchor Pointe* to disallow the entire deduction on the basis of *Global Communications*. However, the Minister relied on *Global Communications* to confirm the *Anchor Pointe* reassessment, and when *Anchor Pointe* appealed

Majesté affirme que les paragraphes 20 et 21 sont des allégations de fait sur lesquelles le ministre ne s'est pas fondé pour formuler ses hypothèses (ce qui signifie seulement en fait qu'il incombe à Sa Majesté d'établir les faits en question) et que les paragraphes 25a, 27 et 28 soulèvent de nouveaux arguments à l'appui de la cotisation, ce que permet le paragraphe 152(9) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le dossier ne renferme aucun élément qui permette de conclure que les exceptions prévues aux alinéas 152(9)a) ou b) s'appliquent. Sa Majesté se fonde surtout sur l'arrêt *Anchor Pointe*, précité, que notre Cour a rendu après le prononcé de la décision du juge de la Cour de l'impôt. L'avocat de M. Loewen affirme qu'il y a lieu de faire une distinction entre la présente espèce et l'affaire *Anchor Pointe* et que pour de nombreuses autres raisons, le juge a eu raison de radier le moyen de défense tiré de l'«absence de but lucratif».

[44] Dans l'affaire *Anchor Pointe*, le débat tournait autour de la déductibilité du coût de certaines données sismiques. *Anchor Pointe* avait fait l'objet d'une nouvelle cotisation visant à ramener le montant de la déduction qu'elle était autorisée à réclamer au titre des données sismiques au montant que le ministre estimait être la juste valeur marchande des données. Au moment de l'établissement de la nouvelle cotisation d'*Anchor Pointe*, le ministre n'a pas contesté que la déduction satisfaisait au critère du but lucratif de la disposition législative applicable. Or, au moment où la nouvelle cotisation d'*Anchor Pointe* en était à l'étape de l'opposition, notre Cour a rendu sa décision dans l'affaire *Global Communications Ltd. c. Canada*, [1999] 3 C.T.C. 537 (C.A.F.). Dans cette affaire, la Cour était appelée à interpréter le critère législatif du but lucratif dans le cas de déductions qui s'apparentaient à celles que réclamait *Anchor Pointe*. Le contribuable n'a pas satisfait au critère applicable dans l'affaire *Global Communications*, de sorte que la Cour a refusé toute déduction.

[45] Lors du prononcé de l'arrêt *Global Communications*, il était trop tard pour que le ministre puisse établir une nouvelle cotisation à l'égard d'*Anchor Pointe* et refuser en entier la déduction en s'autorisant de l'arrêt *Global Communications*. Le ministre s'est toutefois fondé sur l'arrêt *Global Communications* pour

to the Tax Court, the Crown defended the reassessment on the basis of *Global Communications*. Anchor Pointe brought a motion in the Tax Court to strike the *Global Communications* argument from the pleadings because it was first asserted after the normal reassessment period had expired. That motion was dismissed in the Tax Court [2002 DTC 2071], and this Court upheld that decision.

[46] In Mr. Loewen's case, the Crown wishes to argue that Mr. Loewen did not acquire his interest in the software for the purpose of gaining or producing income. If that argument is valid, Mr. Loewen should not have been permitted to deduct any capital cost allowance. Because the statutory limitation period has passed, the Minister cannot now reassess to increase Mr. Loewen's tax liability by reducing his capital cost allowance deduction. However, the Crown is not seeking to reduce the capital cost allowance deduction to nil, but only to defend the Minister's reassessment, which reduced the deduction to reflect what the Minister alleges is the fair market value of Mr. Loewen's interest in the software. That is essentially what the Crown was permitted to do in *Anchor Pointe*.

[47] It is argued for Mr. Loewen that *Anchor Pointe* is not relevant to the issues in this case because in *Anchor Pointe* the Crown's new argument emerged at the conclusion of the objection stage, while in this case the Crown presented its new argument for the first time at the pleading stage. I see no relevant distinction. The issue in both cases is whether the Crown is permitted to defend an assessment on the basis of an argument that is asserted for the first time after the expiry of the time limit for reassessments.

[48] In my view, *Anchor Pointe* is dispositive of the issues raised in this part of the Crown's appeal. Therefore, it is not necessary for me to deal with the

confirmer la nouvelle cotisation d'Anchor Pointe et, lorsque cette dernière a interjeté appel devant la Cour de l'impôt, Sa Majesté a défendu la nouvelle cotisation en invoquant l'arrêt *Global Communications*. Anchor Pointe a saisi la Cour de l'impôt d'une requête en vue de faire radier l'argument tiré de l'arrêt *Global Communications* de l'acte de procédure parce qu'il avait été invoqué après l'expiration du délai normalement prévu pour établir une nouvelle cotisation. La Cour de l'impôt a rejeté cette requête [2002 DTC 2071] et notre Cour a confirmé cette décision.

[46] Dans le cas de M. Loewen, Sa Majesté souhaite plaider que M. Loewen n'a pas acquis sa participation dans le logiciel en vue d'en tirer un revenu. Si cet argument est bien fondé, M. Loewen n'aurait pas dû être autorisé à se prévaloir de quelque déduction pour amortissement que ce soit. Comme le délai prévu par la loi est expiré, le ministre ne peut plus établir de nouvelle cotisation pour augmenter la dette fiscale de M. Loewen en diminuant sa déduction pour amortissement. Sa Majesté ne cherche cependant pas à ramener à zéro la déduction pour amortissement; elle veut seulement défendre la nouvelle cotisation par laquelle le ministre a diminué la déduction pour tenir compte de ce qu'il estimait être la juste valeur marchande de la participation de M. Loewen dans le logiciel. C'est essentiellement ce que Sa Majesté a été autorisée à faire dans l'affaire *Anchor Pointe*.

[47] L'avocat de M. Loewen affirme que l'arrêt *Anchor Pointe* n'est pas utile pour résoudre les questions en litige dans le cas qui nous occupe parce que, dans l'affaire *Anchor Pointe*, Sa Majesté avait plaidé un nouveau moyen au terme de l'étape de l'opposition, alors qu'en l'espèce, Sa Majesté a présenté son nouvel argument pour la première fois à l'étape de la procédure écrite. Il n'y a pas lieu selon moi de faire une telle distinction. Dans les deux affaires, il s'agissait de savoir si Sa Majesté était autorisée à défendre une cotisation sur le fondement d'un argument qu'elle présentait pour la première fois après l'expiration du délai prévu pour l'établissement d'une nouvelle cotisation.

[48] À mon avis, les questions que Sa Majesté soulève dans cette partie de son appel ont déjà été tranchées dans l'arrêt *Anchor Pointe*. Il n'est donc pas nécessaire que

other arguments presented for Mr. Loewen on this issue. I conclude that the Judge erred in striking these provisions from the reply, and that the Crown's appeal should be allowed on this point.

Crown's appeal of the order striking the words "So-Called", "called a", "purported" and "alleged"

[49] The Judge also ordered that the words "So-Called", "called a", "purported" and "alleged" be struck wherever they appeared in the reply, on the basis that they rendered the reply ambiguous or duplicitous. It is common ground that counsel for Mr. Loewen had not submitted this ground as a reason for striking those words, and that counsel for the Crown had no notice, until receiving the reasons for judgment, that the Judge was considering striking those words for the reasons he gave. In my view, the Judge erred in striking those words from the reply without first giving notice to the Crown and giving the Crown an opportunity to make submissions as to why they should not be struck. That is a sufficient reason to allow that portion of the Crown's appeal. However, it seems appropriate to comment on the reasons given by the Judge.

[50] The Judge concluded that the words in question are always ambiguous and duplicitous, and therefore are always improper in pleadings. I am unable to agree with him on that point. There are occasions where it is appropriate to use such words in pleadings. For example, if the facts relating to an income tax appeal involve allegations by the taxpayer that a certain debt exists and that its terms are set out in a document called a "promissory note", the Crown cannot be compelled to admit those allegations. If the Crown does not wish to admit that the document is a promissory note, that there is a debt, or that the terms of the debt are set out in the document, then it is appropriate for the Crown's reply to refer to the document as a "purported promissory note", and to refer to the alleged debt as an "alleged debt".

[51] On the other hand, there are occasions where the use of such words is not appropriate. For example, if in

j'examine les autres arguments qui ont été soulevés pour le compte de M. Loewen sur ce point. Je conclus que le juge a commis une erreur en radiant ces extraits de la réponse et que l'appel de Sa Majesté devrait être accueilli sur ce point.

Appel interjeté par Sa Majesté de la partie du dispositif radiant les mots «présumé», «intitulé», «censément» et «prétendu»

[49] Le juge a par ailleurs ordonné la radiation des mots «présumé», «intitulé», «censément» et «prétendu» de tous les passages où ils figuraient dans la réponse, parce qu'il estimait que ces mots rendaient la réponse ambiguë et trompeuse. Il est acquis aux débats que l'avocat de M. Loewen n'a pas invoqué ce moyen pour justifier la suppression de ces mots et que ce n'est que lorsqu'il a reçu copie des motifs du jugement que l'avocat de Sa Majesté a appris que le juge envisageait la possibilité de biffer ces mots pour les raisons qu'il a expliquées. À mon avis, le juge a commis une erreur en radiant ces mots de la réponse sans en aviser au préalable Sa Majesté et sans donner à celle-ci la possibilité de formuler des observations sur les raisons pour lesquelles ces mots ne devaient pas être radiés. Il s'agit là d'une raison suffisante pour faire droit à cette partie de l'appel de Sa Majesté. Il y a toutefois lieu de formuler quelques observations au sujet des raisons évoquées par le juge.

[50] Le juge a conclu que les mots en question sont toujours ambigus et trompeurs et qu'ils n'ont donc jamais leur place dans les actes de procédure. Il m'est impossible d'être d'accord avec lui sur ce point. Il y a en effet des cas où il convient d'employer ces mots dans les actes de procédure. Ainsi, si, dans les faits qui sont articulés dans un appel en matière d'impôt sur le revenu, le contribuable allègue qu'une dette déterminée existe et que les modalités de cette dette sont constatées par un écrit appelé «billet», on ne peut forcer Sa Majesté à admettre ces allégations. Si Sa Majesté ne souhaite pas admettre que l'écrit en question est un billet, qu'il y a une dette ou que les modalités de la dette sont précisées dans cet écrit, il lui est alors loisible de qualifier l'écrit de «prétendu billet» et de parler de «présumée dette».

[51] En revanche, il existe des cas où l'emploi de ces mots ne convient pas. Par exemple, si, dans le cas qui

this case one of the factual assumptions made by the Minister when assessing had been that there was a debt with certain terms, then it would be incorrect to say, in the assumptions paragraph, that the “Minister assumed that there was a purported debt that was alleged to have the following terms”. In that case, the use of “purported” and “alleged” results in an improper pleading, because the Minister had in fact assumed that there was a debt with the stated terms.

[52] Even in the assumptions paragraph, however, there may be occasions where the use of those words is appropriate. In the present case, for example, the Minister may not have made any assumptions, at the time of assessing, as to whether Mr. Loewen was indebted to the vendor of the software in the amount of \$350,000. That is because the Minister decided to assess Mr. Loewen on a basis that made the existence of the debt irrelevant. In such a case, the assumptions paragraph might properly refer to the “alleged debt” if the Crown does not wish to admit that there is a debt.

Cross-appeal by Mr. Loewen against the refusal to strike the arm’s length defence and the contingent liability defence

[53] It is argued for Mr. Loewen that the Judge erred in refusing to strike the arm’s length defence and the contingent liability defence because they are based on factual allegations that the Minister had considered and rejected before assessing, and thus are in substance attempts to avoid the statutory limitation period for reassessments.

[54] This argument is based in part on the premise that taxpayers who have a long history of dealing with tax officials through the audit and objection stages should be entitled to some assurance that issues upon which the taxpayer has apparently prevailed prior to assessment cannot be raised if the assessment is appealed. That

nous occupe, l’une des hypothèses de fait retenues par le ministre lors de l’établissement de la cotisation était qu’il existait une dette assortie de certaines modalités, il serait alors inexact de dire, dans le paragraphe réservé aux hypothèses, que «le ministre a tenu pour acquis qu’il existait une présumée dette qui aurait comporté les modalités suivantes». En pareil cas, l’emploi des termes «présumée» ou «prétendu» et le recours au mode conditionnel donne lieu à un acte de procédure fautif, parce que le ministre avait effectivement présumé l’existence d’une dette assortie de certaines modalités.

[52] Même dans le paragraphe où le ministre formule ses hypothèses, il peut se présenter des cas où l’emploi de ces mots est approprié. En l’espèce, par exemple, il se peut que, lorsqu’il a établi la cotisation, le ministre n’ait formulé aucune hypothèse quant à la question de savoir si M. Loewen avait contracté une dette de 350 000 \$ envers le vendeur du logiciel. Cette situation s’explique par le fait que le ministre a décidé d’imposer M. Loewen en se fondant sur des postulats qui faisaient en sorte que l’existence de la dette ne présentait aucun intérêt. En pareil cas, le ministre pourrait à juste titre parler de «dette présumée» dans le paragraphe de la cotisation où il formule ses hypothèses si Sa Majesté ne désire pas admettre l’existence de la dette.

Appel incident formé par M. Loewen contre le refus de radier le moyen de défense tiré du lien de dépendance et le moyen de défense tiré de l’obligation éventuelle

[53] L’avocat de M. Loewen soutient que le juge a commis une erreur en refusant de radier le moyen de défense tiré du lien de dépendance et le moyen de défense tiré de l’obligation éventuelle au motif qu’ils étaient fondés sur des allégations de fait que le ministre avait examinées et qu’il avait écartées avant d’établir la cotisation et qu’il s’agissait essentiellement de tentatives visant à se soustraire au délai de prescription prévu par la loi pour l’établissement d’une nouvelle cotisation.

[54] Cet argument repose en partie sur le postulat que les contribuables qui traitent depuis longtemps avec des agents du fisc à l’étape de la vérification et de l’opposition devraient avoir le droit d’être assurés que les points litigieux sur lesquels les contribuables ont vraisemblablement obtenu gain de cause ne peuvent être



premise is said to be justified because taxpayers may expend significant resources, in time and money, dealing with numerous issues raised in the course of an audit or an objection, and it is unfair that they must duplicate that effort to prepare for an income tax appeal in the Tax Court.

[55] The premise underlying Mr. Loewen's argument on this issue is not well founded. There is no authority for the proposition that the Crown cannot defend an assessment on the basis of an argument that the taxpayer believes was resolved by the Minister in the taxpayer's favour before the assessment was made or confirmed.

[56] In any event, Mr. Loewen alleged in his notice of appeal that he dealt at arm's length with the vendor of the software, and that he has a legal obligation to pay the unpaid portion of the purchase price, which must mean that he considers his obligation not to be a contingent one. I see nothing unfair about permitting the Crown to debate both of those issues in the Tax Court.

### Conclusion

[57] For these reasons, I would allow the Crown's appeal, dismiss Mr. Loewen's cross-appeal, set aside the order of the Tax Court dated March 14, 2003, and replace it with an order dismissing Mr. Loewen's motion to strike parts of the reply.

[58] At the conclusion of argument, it was agreed that the parties would be given time to make written submissions on costs. The issuance of a formal judgment in this appeal will be deferred until those submissions are received and considered. The Crown as the successful party is to serve and file a submission on costs within 10 days of the date of these reasons. Mr. Loewen is to serve and file a submission on costs within 10 days of being served with the Crown's submission. Neither submission is to exceed five pages, double spaced.

soulevés à nouveau en cas d'appel de la cotisation. Ce postulat serait justifié parce que les contribuables peuvent consacrer des ressources considérables, en temps et en argent, pour traiter les nombreuses questions qui sont soulevées au cours d'une vérification ou d'une opposition et qu'il serait injuste de les obliger à refaire les mêmes démarches pour se préparer en vue d'un appel en matière d'impôt sur le revenu devant la Cour de l'impôt.

[55] Le postulat sur lequel repose la thèse de M. Loewen sur cette question est erroné. Il n'y a pas de précédent qui appuie la proposition que Sa Majesté ne peut défendre une cotisation en invoquant un argument que, selon ce que croit le contribuable, le ministre a tranché en sa faveur avant que la cotisation n'ait été établie ou confirmée.

[56] En tout état de cause, M. Loewen affirme dans son avis d'appel qu'il n'avait aucun lien de dépendance avec le vendeur du logiciel et qu'il est légalement tenu de payer le solde du prix d'achat. On peut en conclure qu'il considère que son obligation n'est pas une obligation éventuelle. Je ne vois rien d'injuste à permettre à Sa Majesté de débattre ces deux questions devant la Cour de l'impôt.

### Dispositif

[57] Pour ces motifs, je suis d'avis d'accueillir l'appel de Sa Majesté, de rejeter l'appel incident de M. Loewen, d'annuler l'ordonnance rendue par la Cour de l'impôt le 14 mars 2003 et de la remplacer par une ordonnance rejetant la requête présentée par M. Loewen en vue d'obtenir la radiation de certains passages de la réponse.

[58] À la clôture des débats, il a été convenu qu'on accorderait un délai aux parties pour formuler des observations écrites au sujet des dépens. Le prononcé du jugement formel dans le présent appel sera reporté jusqu'à ce que ces observations aient été reçues et examinées. En tant que partie ayant obtenu gain de cause, Sa Majesté devra déposer et signifier ses observations au sujet des dépens dans les 10 jours de la date des présents motifs. M. Loewen devra déposer et signifier ses observations sur les dépens dans les dix jours suivant la date à laquelle il aura reçu signification

des observations de Sa Majesté. Les observations de chacune des parties ne doivent pas dépasser cinq pages à double interligne.

SEXTON J.A.: I agree.

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

EVANS J.A.: I agree.

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