

T-2407-96
2001 FCT 1408

T-2407-96
2001 CFPI 1408

George William Harris, on his own behalf, and on behalf of a class of Plaintiffs comprised of all individuals and others required to file returns pursuant to section 150 of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, as amended, excepting those filers as described in paragraph 2 of this Claim (Plaintiff)

George William Harris, pour son propre compte et pour le compte d'une catégorie de demandeurs composée des particuliers et autres personnes qui sont tenus de produire des déclarations conformément à l'article 150 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, dans sa forme modifiée, à l'exception des personnes visées au paragraphe 2 de la présente demande (demandeur)

v.

Her Majesty the Queen and the Minister of National Revenue (Defendants)

c.

Sa Majesté la Reine et le ministre du Revenu national (défendeurs)

INDEXED AS: HARRIS v. CANADA (T.D.)

RÉPERTORIÉ: HARRIS c. CANADA (1^{re} INST.)

Trial Division, Dawson J.—Ottawa, September 24; Winnipeg, October 1, 17; Ottawa, December 19, 2001.

Section de première instance, juge Dawson—Ottawa, 24 septembre; Winnipeg, 1^{er} et 17 octobre; Ottawa, 19 décembre 2001.

Income Tax — Advance rulings — Class action alleging Crown bestowed undue preference, special benefit upon certain taxpayers by 1991 advance tax ruling — Family Trust established for benefit of B, children of B, one of whom taxpayer C — Interest in Family Trust subsequently contributed to Protective Trust — C sole beneficiary of Protective Trust, took up permanent residence in U.S.A. — Principal assets of Family Trust consisting of beneficial ownership of shares of Public Co., taxable Canadian corporation — Whether Canadian resident could hold “taxable Canadian property” — Senior officials of Revenue Canada failing to keep minutes of meetings where crucial decisions made — No bad faith, preferential treatment on basis of absence of minutes — No preferential treatment resulting from waiver, undertaking, commitment not to dispose of shares for five years — Evidence failing to establish preferential treatment, bad faith.

Impôt sur le revenu — Décisions anticipées — Recours collectif alléguant que la Couronne a accordé un traitement préférentiel et un avantage particulier indus à certains contribuables par la décision anticipée en matière fiscale rendue en 1991 — Une fiducie familiale a été constituée au profit de B et des enfants de B, dont l'un était le contribuable C — La participation de ce dernier dans la fiducie familiale a par la suite été versée dans la fiducie de protection des actifs — C, qui était l'unique bénéficiaire de la fiducie de protection des actifs, a décidé de résider en permanence aux États-Unis — Les principaux actifs de la fiducie familiale étaient composés d'un titre de propriété bénéficiaire afférent à des actions de la société publique, une société par actions canadienne imposable — Un résident du Canada pouvait-il détenir un «bien canadien imposable»? — Les hauts fonctionnaires de Revenu Canada n'ont pas dressé de procès-verbaux de réunions au cours desquelles des décisions cruciales étaient prises — L'absence de procès-verbaux ne permettait pas de conclure à la mauvaise foi et au traitement de faveur — La renonciation, l'engagement et l'engagement selon lequel les actions ne seraient pas aliénées pour une période de cinq ans n'ont pas donné lieu à un traitement de faveur — La preuve ne démontrait pas l'existence de traitement de faveur et de mauvaise foi.

Crown — Fiduciary duty — Taxpayer, plaintiff in class action, arguing MNR acted in fiduciary capacity in receiving, responding to 1991 advance ruling request, breached that duty — MNR performing public law duty in providing advance rulings — Public law duties not generally giving rise to fiduciary relationship — Minister's representatives not

Couronne — Obligation fiduciaire — Le contribuable, demandeur dans le recours collectif, a prétendu qu'en recevant la demande visant l'obtention de la décision anticipée de 1991 et en répondant à cette demande, le MRN agissait à titre de fiduciaire et a manqué à son obligation — En rendant des décisions anticipées, le MRN s'acquitte d'une obligation

performing private law duty in deciding to issue advance ruling — Duty owed public duty to be exercised in accord with all provisions of Act, in good faith, for no improper purpose, without regard to irrelevant considerations — Public law duties governed by public law principles — Fiduciary obligation duty of loyalty owed to beneficiary — In receiving, responding to ruling request, Minister not owing fiduciary duty, duty akin to fiduciary duty to taxpayers.

Evidence — Taxpayer seeking to have rulings officer's notes received in evidence to establish truth of contents under Canada Evidence Act, s. 30 — Notes records made in usual, ordinary course of business, admissible under s. 30 — Defendants opposing admission of expert testimony from Auditor General's officials on grounds taxpayer failed to comply with r. 279(b), testimony inadmissible hearsay — Disclosure required by r. 279 substantially provided by Auditor General's 1996 report, testimony before Parliament — Rare instance where leave should be given for admission of opinion evidence in spite of non-compliance with r. 279 — Evidence relevant, necessary as providing information outside experience, knowledge of Court — Conclusions founded upon own review of records of Revenue Canada — Opinion evidence of Auditor General's officials on process issues properly admissible.

Practice — Costs — Defendants opposing award of costs to taxpayer, unsuccessful plaintiff in class action, on ground Court should not encourage "busy bodies" making allegations of bad faith but unable to support them with evidence — Costs, while discretionary, to be awarded on principled basis — Under r. 400(3)(h), Court may consider public interest in having matter litigated — Taxpayer not mere busybody, entitled to award of costs — Should not receive costs on solicitor and client basis as such awards exceptional, awarded only where reprehensible conduct of one party — Award of costs should be on party and party basis, to be partial indemnity, not windfall — Costs reserved.

de droit public — Les obligations de droit public ne créent généralement aucun rapport fiduciaire — En rendant une décision anticipée, les représentants du ministre ne s'acquittent pas d'une obligation de droit privé — L'obligation qui existe est une obligation publique dont il faut s'acquitter conformément à toutes les dispositions de la Loi, de bonne foi, à des fins qui ne sont pas illégitimes et sans qu'il soit tenu compte de considérations non pertinentes — Les obligations de droit public sont régies par les principes applicables au droit public — L'obligation fiduciaire est une obligation de loyauté qui existe envers le bénéficiaire — En recevant la demande de décision anticipée et en y répondant, le ministre n'avait aucune obligation fiduciaire ou autre obligation similaire envers les contribuables.

Preuve — Le contribuable a demandé que les notes de l'agent des décisions soient reçues en preuve en vue d'établir l'exactitude de leur contenu conformément à l'art. 30 de la Loi sur la preuve au Canada — Les notes étaient des pièces établies dans le cours ordinaire des affaires et elles étaient admissibles sous le régime de l'art. 30 — Les défendeurs se sont opposés à l'admission des témoignages d'expert des fonctionnaires du vérificateur général en affirmant que le contribuable ne s'était pas conformé à la règle 279b) et que ces témoignages constituaient une preuve par ouï-dire inadmissible — La communication exigée par la règle 279 découlait essentiellement du rapport du vérificateur général de 1996 et de la déposition de ce dernier devant le Parlement — Il s'agit d'un des rares cas dans lesquels une autorisation doit être accordée aux fins de l'admission de la preuve d'opinion, et ce, malgré la non-conformité à la règle 279 — La preuve était pertinente et nécessaire car elle renfermait des renseignements ne relevant pas de l'expérience et de la connaissance de la Cour — Les conclusions des fonctionnaires du vérificateur général étaient fondées sur l'examen des dossiers de Revenu Canada qu'ils avaient eux-mêmes effectué — La preuve d'opinion qu'ils ont présentée sur des questions de procédure était admissible.

Pratique — Frais et dépens — Les défendeurs se sont opposés à ce que les dépens soient adjugés au contribuable, le demandeur dont le recours collectif a été rejeté, parce que la Cour ne devrait pas encourager les «fauteurs de trouble» qui font des allégations de mauvaise foi, mais qui ne peuvent pas étayer ces allégations au moyen de preuves — Les dépens, même s'ils sont discrétionnaires, doivent être adjugés conformément à certains principes — En vertu de la règle 400(3)(h), la Cour peut tenir compte de l'intérêt public dans la résolution judiciaire de l'instance — Le contribuable n'est pas un simple fauteur de trouble, et il a droit aux dépens — Il ne doit pas recevoir des dépens sur la base avocat-client car pareils dépens ne sont adjugés qu'exceptionnellement et uniquement dans le cas où l'une des parties a adopté une conduite répréhensible — Les dépens doivent être accordés entre parties pour qu'ils constituent une indemnité partielle plutôt qu'un gain fortuit — La question des dépens a été reportée.

In this action, it was alleged that, by virtue of an advance tax ruling issued in 1991, the Crown bestowed an undue preference and special benefit upon certain taxpayers and that, in receiving and responding to the advance ruling request, the Minister of National Revenue was acting in a fiduciary capacity towards the class of taxpayers plaintiff represents and breached that duty. An advance ruling is a written statement issued by Revenue Canada to a taxpayer stating how it will interpret income tax law as it applies to specified transactions which the taxpayer is contemplating. The late A had established a Family Trust for the benefit of B and the children of B, one of whom was the taxpayer C. The latter's interest in the Family Trust was subsequently contributed to the Protective Trust in 1987. At the time of the ruling request (November 7, 1991) C, who was the sole beneficiary of the Protective Trust, had decided to take up permanent residence in the United States. Then, the principal assets of the Family Trust consisted of the beneficial ownership of a number of shares of Public Co., a taxable Canadian corporation. By November 8, 1991, the ruling request had been referred to Mr. J. Chan, the rulings officer for Revenue Canada, who determined that the ruling would turn upon whether a Canadian resident could hold "taxable Canadian property" as that term is defined in subsection 248(1) of the *Income Tax Act*. It was agreed that the proposed disposition of the shares by the Protective Trust would escape taxation in Canada because of the application of paragraph 5(a) of Article XIII of the *Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital* (the Treaty). While C had been resident in Canada for 10 years during any period of 20 consecutive years preceding the disposition, the Protective Trust had not been resident in Canada for 10 years because it had only been created in 1987. Faced with the uncertainty as to whether, as a matter of law, Canadian residents could hold taxable Canadian property, Revenue Canada sought advice from the Departments of Justice and Finance. The Advance Rulings Directorate of Revenue Canada was prepared to rule favourably if the Public Co. shares were distributed to C prior to his departure from Canada. The real concern was the loss of substantial tax revenue by operation of the Treaty. However, Revenue Canada's problem was "solved" with the direct distribution to C because C had been a life long resident of Canada and Canada would not lose the right to tax for 10 years. On December 23, 1991, Mr. Beith of Revenue Canada advised that, subject to some conditions, Revenue Canada would accept that the Public Co. shares were taxable Canadian property. The conditions were that: (i) the Family Trust would provide a waiver for the 1991 taxation year; (ii) the Protective Trust would not claim treaty protection for 10 years and (iii) the Protective Trust would undertake not to take any action which would result in the realization of the accrued capital gains on the Public Co. shares for a period of 5 years. Those terms were acceptable to the taxpayer and the ruling was

Dans la présente action, on a allégué que, par suite d'une décision anticipée en matière fiscale rendue en 1991, la Couronne a accordé un traitement préférentiel et un avantage particulier indus à certains contribuables et qu'en recevant la demande visant à obtenir une décision anticipée et en répondant à cette demande, le ministre du Revenu national agissait à titre de fiduciaire envers la catégorie de contribuables que le demandeur représente et a manqué à son obligation. Une décision anticipée est une déclaration que Revenu Canada fait par écrit à un contribuable, indiquant l'interprétation qu'il entend donner à la législation en matière d'impôt sur le revenu en ce qui concerne son application à des opérations précises que le contribuable envisage de conclure. Feu A avait constitué une fiducie familiale au profit de B et des enfants de B, dont l'un était le contribuable C. La participation de ce dernier dans la fiducie familiale a par la suite été versée dans la fiducie de protection des actifs en 1987. Au moment où la décision a été demandée (le 7 novembre 1991), C, qui était l'unique bénéficiaire de la fiducie de protection des actifs, avait décidé de résider en permanence aux États-Unis. À ce moment-là, les principaux actifs de la fiducie familiale étaient composés d'un titre de propriété bénéficiaire afférent à un certain nombre d'actions de la société publique, une société par actions canadienne imposable. Le 8 novembre 1991, la demande de décision a été renvoyée à M. J. Chan, l'agent des décisions de Revenu Canada, qui a conclu que la décision dépendait de la question de savoir si un résident du Canada pouvait détenir un «bien canadien imposable» au sens où cette expression est définie au paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il a été convenu que la disposition envisagée des actions de la fiducie de protection des actifs serait soustraite à l'imposition au Canada à cause de l'application de l'alinéa 5a) de l'article XIII de la *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* (la Convention). Même si C avait résidé au Canada pendant dix ans au cours d'une période de 20 années consécutives ayant précédé la date de la disposition, il n'en allait pas de même pour la fiducie de protection des actifs puisqu'elle avait uniquement été créée en 1987. Compte tenu de l'incertitude au sujet de la question de savoir si, en droit, les résidents canadiens pouvaient détenir des biens canadiens imposables, Revenu Canada a demandé conseil aux ministères de la Justice et des Finances. La Direction des décisions anticipées de Revenu Canada était prête à rendre une décision favorable si les actions de la société publique étaient remises à C avant que celui-ci quitte le Canada. En réalité, on craignait de perdre des recettes fiscales importantes par suite de l'application de la Convention. Toutefois, le problème de Revenu Canada était «régulé» si les actions étaient directement remises à C puisque ce dernier avait toujours résidé au Canada et que le Canada aurait encore le droit d'exiger un impôt pour une période de dix ans. Le 23 décembre 1991, M. Beith de Revenu Canada a fait savoir que Revenu Canada reconnaissait que les actions de

subsequently issued on that basis. No notes or minutes were kept with respect of any of the meetings which took place during the morning of December 23, 1991. Four main issues were raised herein: (1) the bestowal of undue preference and special benefit; (2) the breach of a fiduciary duty, or a duty akin to a fiduciary duty; (3) the nature of the evidence at trial and evidentiary issues; (4) the award of costs.

Held, the action should be dismissed.

(1) It was alleged that the Minister of National Revenue had acted illegally, improperly or for ulterior motives, namely favouritism and preferential treatment by way of a covert deal. There was no direct evidence to support that allegation. The former Auditor General of Canada testified that, during his review of the matter, his office saw no evidence of unacceptable behaviour, undue influence or dishonest dealings. The report of the Auditor General raised no issue of undue preference or special benefit as a result of who the taxpayer was. The inference of preferential treatment and special benefit drawn by plaintiff was contrary to the findings of facts made by the Court after careful consideration of all of the evidence. The fact that the Deputy Minister of Revenue Canada, Mr. P. Gravelle, asked Mr. Bently, a lawyer with the Department of Justice, if his legal opinion would support a favourable ruling did not justify the inference that Mr. Gravelle was searching for support for a favourable ruling. Similarly, no negative inference could be drawn from the fact that Mr. Gravelle did not personally read the entire file. The absence of written notes or minutes made it more difficult for Revenue Canada to justify its action and provide assurance that its representatives acted appropriately. This failure was contrary to Revenue Canada policy and procedures. Given the large amounts involved, it is astonishing that senior officials at Revenue Canada failed to keep minutes of certain meetings where crucial decisions were being made. Poor practice of this sort has the potential of compromising public accountability. However, the Court was not prepared to infer bad faith and preferential treatment on the basis of the absence of minutes. Even so, such shoddy practice should not be condoned as it does a disservice both to the Canadian public which has a right to expect a consistent level of documentation and to the

la société publique constituait des biens canadiens imposables si les conditions suivantes étaient réunies: (i) la remise d'une renonciation de la part de la fiducie familiale pour l'année d'imposition 1991; (ii) la prise d'un engagement selon lequel la fiducie de protection des actifs ne revendiquerait pas la protection de la Convention pour une période de dix ans; et (iii) la prise d'un engagement selon lequel, au cours des cinq années à venir, la fiducie de protection des actifs ne prendrait aucune mesure entraînant la réalisation des gains en capital accumulés sur les actions de la société publique. Ces conditions convenaient au contribuable et la décision a par la suite été rendue sur cette base. Aucune note n'a été rédigée et aucun procès-verbal n'a été dressé au sujet des réunions qui ont eu lieu le 23 décembre 1991 au matin. Quatre questions principales ont été soulevées en l'espèce: 1) le traitement préférentiel et l'avantage particulier induit; 2) le manquement à une obligation fiduciaire ou à une obligation similaire; 3) la nature de la preuve présentée à l'instruction et les questions de preuve; 4) l'adjudication des dépens.

Jugement: l'action est rejetée.

1) Il a été allégué que le ministre du Revenu national avait agi illégalement, irrégulièrement ou pour un motif inavoué, savoir le favoritisme et le traitement préférentiel par une entente secrète. Il n'existait aucune preuve directe à l'appui de cette allégation. L'ancien vérificateur général du Canada a témoigné qu'en examinant les faits de l'affaire, son bureau n'avait rien pu trouver qui indique un comportement inacceptable ou un abus d'influence ou qui prouve que l'on s'était livré à des opérations malhonnêtes. Dans son rapport, le vérificateur général ne faisait pas mention de quoi que ce soit qui puisse indiquer qu'il y avait eu traitement préférentiel ou avantage particulier induit parce que le contribuable en cause était quelqu'un de notable. L'inférence relative au traitement préférentiel et à l'avantage particulier faite par le demandeur était contraire aux conclusions de fait que la Cour a tirées à la suite d'un examen minutieux de toute la preuve. Le fait que le sous-ministre du Revenu national du Canada, M. P. Gravelle, a demandé à M. Bentley, un avocat du ministère de la Justice, si son avis juridique allait étayer une conclusion favorable ne permet pas d'inférer que M. Gravelle cherchait à justifier une décision favorable. De même, on ne pouvait faire aucune inférence défavorable à partir du fait que M. Gravelle n'a pas personnellement lu tout le dossier. En l'absence de notes écrites ou de procès-verbaux, il était plus difficile pour Revenu Canada de justifier ses actions et de veiller à ce que ses représentants agissent d'une façon appropriée. Cette omission allait à l'encontre de la politique et des procédures établies de Revenu Canada. Étant donné les sommes élevées en cause, il est étonnant que les hauts fonctionnaires à Revenu Canada n'aient pas dressé de procès-verbaux de certaines réunions au cours desquelles des décisions cruciales étaient prises. Une façon d'agir aussi déplorable risque de compromettre

employees of Revenue Canada called upon to justify their decision much after the fact.

The waiver, which permitted a re-assessment of the Family Trust for a period of 10 years, was taken because there was a degree of uncertainty as to whether the Public Co. shares were taxable Canadian property. It was a condition inserted by Revenue Canada, contrary to the taxpayer's interest, to protect the tax base against a subsequent hypothetical event. There was no preferential treatment in the taking of the waiver. The Protective Trust undertook not to claim a deduction under subparagraph 110(1)(f)(i) and paragraph 115(1)(d) of the Act for the next 10 years. Because it had not been resident in Canada, it could claim not to be caught by the terms of the Treaty. The effect of the undertaking was, therefore, to give Canada a commitment that any tax on the disposition of capital property would be in accord with the terms of the Treaty. The taking of the waiver and undertaking, together with the commitment not to dispose of the shares for five years, ensured that there was no practical likelihood that subsequent avoidance transactions would take place. Revenue Canada could not properly decline to provide an advance ruling on the sole ground that the result was favourable to the taxpayer and that it was unhappy with the result that would arise from application of the Treaty. The evidence did not support the inference that preferential treatment was given to that particular taxpayer.

(2) It was also argued that, in receiving and responding to the ruling request, the Minister and his officials were acting in a fiduciary capacity, or in a capacity akin to a fiduciary duty, and that they breached that duty. It was conceded on plaintiff's behalf that, in providing advance rulings, the Minister performs a public law duty. The Supreme Court of Canada has pointed out that fiduciary duties generally arise only with regard to obligations originating in a private law context and that public law duties do not typically give rise to a fiduciary relationship. However, the Crown may, in some circumstances, owe a fiduciary duty, or a duty akin to a fiduciary duty. The surrounding circumstances must be closely examined in order to determine whether the duty imposed on, or undertaken by, the Crown is in the nature of a private law duty. A fiduciary relationship is unlikely to exist where the Crown would be placed in a conflict between its responsibility to act in the

l'obligation publique de rendre compte. La Cour n'était toutefois pas prête à inférer qu'il y avait eu mauvaise foi et traitement de faveur en se fondant sur l'absence de procès-verbaux. Mais pareille façon négligente d'agir n'est pas pour autant sanctionnée car elle rend un mauvais service tant à la population canadienne, qui a le droit de s'attendre à ce qu'il y ait toujours un certain nombre de documents, qu'aux fonctionnaires de Revenu Canada, qui ont à justifier leur décision beaucoup plus tard.

La renonciation, qui permettait pendant une période de dix ans d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de la fiducie familiale, a été acceptée parce qu'on ne savait pas trop si les actions de la société publique constituaient des biens canadiens imposables. Il s'agissait d'une condition que Revenu Canada avait insérée au détriment du contribuable de façon à protéger l'assiette de l'impôt contre un événement hypothétique subséquent. On n'a accordé aucun traitement de faveur en acceptant la renonciation. La fiducie de protection des actifs s'engageait à ne pas demander, pour les dix années à venir, une déduction en vertu du sous-alinéa 110(1)(f)(i) et de l'alinéa 115(1)(d) de la Loi. Étant donné que la fiducie de protection des actifs ne résidait pas au Canada, elle pouvait affirmer qu'elle n'était pas visée par les dispositions de la Convention. Cet engagement visait donc à assurer au Canada que tout impôt résultant de la disposition d'un bien en immobilisation respecterait les dispositions de la Convention. Avec l'engagement selon lequel les actions ne seraient pas aliénées pour une période de cinq ans, la renonciation et l'engagement garantissaient qu'en pratique, il était peu probable que des opérations d'évitement soient subséquentement conclues. Revenu Canada ne pouvait pas légitimement refuser de rendre une décision anticipée en se fondant uniquement sur le fait que le résultat était favorable au contribuable et que le résultat obtenu par suite de l'application de la Convention ne lui plairait pas. La preuve ne permettait pas d'inférer que le contribuable ici en cause a bénéficié d'un traitement de faveur.

2) Il a aussi été allégué qu'en recevant la demande de décision et en y répondant, le ministre et ses représentants agissaient à titre fiduciaire ou dans une qualité similaire, et qu'ils ont manqué à leur obligation. Il a été concédé pour le compte du demandeur qu'en rendant des décisions anticipées, le ministre s'acquitte d'une obligation de droit public. La Cour suprême du Canada a souligné que, de façon générale, il n'existe d'obligations de fiduciaire que dans le cas d'obligations prenant naissance dans un contexte de droit privé et que les obligations de droit public ne créent normalement aucun rapport fiduciaire. Toutefois, la Couronne peut, dans certains cas, avoir une obligation fiduciaire ou une obligation similaire. Il faut examiner minutieusement les circonstances de l'affaire afin de déterminer si l'obligation imposée à la Couronne, ou assumée par celle-ci, est de la nature d'une obligation de droit privé. Il est peu probable qu'il existe un rapport fiduciaire si la

public interest and the fiduciary's duty of loyalty to its beneficiary. The Act or the *Information Circular 70-6R2* contain no *indicia* that, in providing advance rulings, the Minister is performing a duty in the nature of a private law duty. Neither the Minister of National Revenue nor his employees have any discretion in the application of the *Income Tax Act*: they are required to follow it absolutely. The duty owed is a public duty to be exercised in accord with all provisions of the Act, in good faith, for no improper purpose, and without regard to irrelevant considerations. Public law duties are governed by public law principles. The essence of a fiduciary obligation is the duty of loyalty owed to the beneficiary. If a fiduciary obligation is owed to the plaintiff, it is similarly owed to the taxpayer. The Minister and his officials did not owe a fiduciary duty, or a duty akin to a fiduciary duty, to plaintiff and those he represents, but it does not follow that no obligation is owed by the Minister and his officials. As a matter of public law, they are required to act in good faith when carrying out their duties and to construe the Act properly.

(3) The taxpayer sought to have the rulings officer's notes received in evidence to establish the truth of their contents under section 30 of the *Canada Evidence Act*. On the basis of Mr. Chan's evidence, the Court ruled that his notes were records made in the usual and ordinary course of business and were admissible under that provision. A second evidentiary issue was whether the representatives of the office of the Auditor General could testify as experts on the operation of government departments in general, and Revenue Canada in particular. The defendants opposed the admission of expert testimony from these representatives on the grounds that plaintiff had failed to comply with paragraph 279(b) of the *Federal Court Rules, 1998* and that their testimony was inadmissible hearsay. The disclosure required by rule 279 was substantially provided by the 1996 report of the Auditor General and his testimony before Parliament so that the defendants were not taken by surprise by any part of the testimony of the Auditor General's officials. This is one of the rare instances where leave should be given for the admission of the opinion evidence in spite of non-compliance with rule 279. To be admissible, the evidence must be relevant to an issue in the case, it must be necessary to assist the trier of fact, it must not violate an exclusionary rule, and the witness testifying must be a properly qualified expert. No challenge was made to the qualifications of the witnesses who were able to opine on the proper operation of the Advance Rulings Directorate of Revenue Canada. The evidence was relevant and necessary in the sense that it provided information outside

Couronne était placée dans une situation de conflit entre la responsabilité qui lui incombe d'agir dans l'intérêt public et l'obligation de loyauté que le fiduciaire a envers le bénéficiaire. La Loi ou la *Circulaire d'information 70-6R2* ne contient rien qui indique qu'en rendant une décision anticipée, le ministre s'acquitte d'une obligation de la nature d'une obligation de droit privé. Ni le ministre du Revenu national ni ses employés ne possèdent un pouvoir discrétionnaire en ce qui concerne les modalités d'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*: ils doivent lui obéir d'une façon absolue. L'obligation qui existe est une obligation publique dont il faut s'acquitter conformément à toutes les dispositions de la Loi, de bonne foi, à des fins qui ne sont pas illégitimes et sans qu'il soit tenu compte de considérations non pertinentes. Les obligations de droit public sont régies par les principes applicables au droit public. L'essence d'une obligation fiduciaire est l'obligation de loyauté qui existe envers le bénéficiaire. S'il existe une obligation fiduciaire envers le demandeur, il existe également une obligation fiduciaire envers le contribuable. Le ministre et ses représentants n'avaient aucune obligation fiduciaire ou autre obligation similaire envers le demandeur et les personnes que celui-ci représente, mais cela ne veut pas pour autant dire que le ministre et ses représentants n'ont aucune obligation. En droit public, ils sont tenus d'agir de bonne foi dans l'exercice de leurs fonctions et d'interpréter convenablement la Loi.

3) Le contribuable a demandé que les notes de l'agent des décisions reçues en preuve en vue d'établir l'exactitude de leur contenu conformément à l'article 30 de la *Loi sur la preuve au Canada*. Compte tenu du témoignage de M. Chan, la Cour a conclu que les notes que celui-ci a prises étaient des pièces établies dans le cours ordinaire des affaires et qu'elles étaient admissibles conformément à cette disposition. Une deuxième question, en ce qui concerne la preuve, était de savoir si les représentants du bureau du vérificateur général pouvaient témoigner à titre d'experts au sujet du fonctionnement des ministères gouvernementaux en général et de Revenu Canada en particulier. Les défendeurs se sont opposés à l'admission des témoignages d'expert de ces représentants en affirmant que le demandeur ne s'était pas conformé à l'alinéa 279b) des *Règles de la Cour fédérale (1998)* et que ces témoignages constituaient une preuve par oui-dire inadmissible. La communication exigée par l'article 279 des Règles découlait essentiellement du rapport du vérificateur général de 1996 et de la déposition que ce dernier a faite devant le Parlement, de sorte qu'aucune partie des témoignages de ses fonctionnaires n'a pris les défendeurs par surprise. Il s'agit d'un des rares cas dans lesquels une autorisation doit être accordée aux fins de l'admission de la preuve d'opinion, et ce, malgré la non-conformité à la règle 279. Pour être admissible, la preuve doit être pertinente; elle doit aider le juge des faits; elle ne doit pas aller à l'encontre d'une règle d'exclusion et la personne qui témoigne doit être un expert qualifié. Les compétences des témoins n'ont

the experience or knowledge of the Court. The conclusions of the former Auditor General and his officials were properly founded upon their own review of the records of Revenue Canada and their opinion evidence on the process issues was admissible.

(4) Since the action was dismissed, the defendants opposed any award of costs to plaintiff on the grounds that the Court should not encourage “busy bodies” who make widely publicized allegations of bad faith but are unable to support those allegations with evidence. Costs, while discretionary, are to be awarded on a principled basis. The most significant factor which may be considered by the Court in the exercise of its discretion is that found in paragraph 400(3)(h) of the Rules which provides that the Court may consider the public interest in having the proceeding litigated. The taxpayer could not fairly be characterized as a mere busybody. Although he was unsuccessful in this instance, public institutions and the confidence which they carry can only be strengthened by close scrutiny of government actors by responsible citizens. Plaintiff entitled to some award of costs, but not on a solicitor and client basis. Such awards are exceptional and generally issued only where there has been reprehensible conduct on the part of one of the parties. Party and party costs are to be a partial indemnity, not a windfall or a bonus. Plaintiff should provide a full accounting to the Court and the defendants as to the amount of the funds received by him and expended or owing in respect of the costs of this litigation. This accounting is for the purpose of ensuring that any award of costs paid by the Canadian government goes toward indemnity, not profit. Costs were therefore reserved for further submissions.

pas été contestées et ces témoins ont pu exprimer leur opinion au sujet du bon fonctionnement de la Direction des décisions anticipées de Revenu Canada. La preuve était pertinente et nécessaire en ce sens qu'elle renfermait des renseignements ne relevant pas de l'expérience ou de la connaissance de la Cour. Les conclusions de l'ancien vérificateur général et de ses fonctionnaires étaient à juste titre fondées sur l'examen des dossiers de Revenu Canada qu'ils avaient eux-mêmes effectué, et la preuve d'opinion qu'ils ont présentée sur des questions de procédure était admissible.

4) L'action étant rejetée, les défendeurs se sont opposés à ce que les dépens soient adjugés au demandeur; selon eux, la Cour ne devrait pas encourager les «fauteurs de trouble» qui font des allégations de mauvaise foi qui sont portées à la connaissance du grand public, mais qui ne peuvent pas étayer ces allégations au moyen de preuves. Les dépens, même s'ils sont discrétionnaires, doivent être adjugés conformément à certains principes. Le facteur le plus important dont la Cour peut tenir compte dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire est celui qui est énoncé à l'alinéa 400(3)h des Règles, à savoir que la Cour peut tenir compte de l'intérêt public dans la résolution judiciaire de l'instance. Le contribuable ne peut pas à juste titre être simplement considéré comme un fauteur de trouble. Même si, dans ce cas-ci, ses efforts ont été infructueux, un examen minutieux des actions des représentants du gouvernement par des citoyens responsables peut uniquement renforcer les institutions publiques et la confiance qu'elles inspirent. Le demandeur a droit à certains dépens, mais non sur la base avocat-client. Pareils dépens ne sont adjugés qu'exceptionnellement et, en général, uniquement dans le cas où l'une des parties a adopté une conduite répréhensible. Les dépens entre parties constituent une indemnité partielle plutôt qu'un gain fortuit ou une prime. Le demandeur doit rendre pleinement compte à la Cour et aux défendeurs des sommes qu'il a reçues et qu'il a dépensées ou qui sont dues en raison du litige. Cette reddition de compte vise à assurer que les sommes payées par le gouvernement canadien au titre des dépens représentent une indemnité plutôt qu'un profit. La question des dépens a donc été reportée dans l'attente d'arguments additionnels.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Access to Information Act, R.S.C., 1985, c. A-1.
Auditor General Act, R.S.C., 1985, c. A-17, s. 7 (as am. by S.C. 1994, c. 32, s. 2; 1995, c. 43, s. 3).
Canada Evidence Act, R.S.C., 1985, c. C-5, s. 30(1),(6), (12) “business”.
Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital, being Schedule 1 of the *Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1984, c. 20, Art. XIII (as am. by S.C. 1984, c. 20, Sch. II, Art. VI).

LOIS ET RÈGLEMENTS

Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, qui constitue l'annexe 1 de la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, S.C. 1984, ch. 20, art. XIII (mod. par S.C. 1984, ch. 20, annexe II, art. VI).
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 48(1) (mod. par S.C. 1973-74, ch. 14, art. 9; 1979, ch. 5, art. 13; 1984, ch. 45, art. 13; 1986, ch. 6, art. 21), 85(1) (mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 40; 1988, ch.

Excise Act, R.S.C. 1970, c. E-12, s. 202.

Federal Court Rules, 1998, SOR/98-106, rr. 279, 400, Tariff B.

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 48(1) (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 9; 1979, c. 5, s. 13; 1984, c. 45, s. 13; 1986, c. 6, s. 21), 85(1) (as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 40; 1988, c. 55, s. 58), 97(2) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 58; 1985, c. 45, s. 49), 102(a) (as am. by S.C. 1986, c. 55, s. 27), 107(5) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 74), 110(1)(f) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 65; 1988, c. 55, s. 77), 115(1)(b)(iii) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 74), (d) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 88), 220(1), 241 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 117; c. 140, s. 126; 1984, c. 19, s. 30; 1986, c. 55, s. 77; 1987, c. 46, s. 68; 1988, c. 51, s. 14; c. 55, ss. 183, 184; 1990, c. 1, s. 30; c. 35, s. 26), 245(2) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 185), 248(1) "taxable Canadian property" (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 125; 1980-81-82-83, c. 48, s. 108; 1985, c. 45, s. 122).

Indian Act, R.S.C., 1985, c. I-5, s. 18(1).

55, art. 58), 97(2) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 58; 1985, ch. 45, art. 49), 102a) (mod. par S.C. 1986, ch. 55, art. 27), 107(5) (mod. par S.C. 1988, ch. 55, art. 74), 110(1)(f) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 65; 1988, ch. 55, art. 77), 115(1)(b)(iii) (mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 74), d) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 88), 220(1), 241 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 117; ch. 140, art. 126; 1984, ch. 19, art. 30; 1986, ch. 55, art. 77; 1987, ch. 46, art. 68; 1988, ch. 51, art. 14; ch. 55, art. 183, 184; 1990, ch. 1, art. 30; ch. 35, art. 26), 245(2) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 185), 248(1) «bien canadien imposable» (mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 125; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 108; 1985, ch. 45, art. 122).

Loi sur l'accès à l'information, L.R.C. (1985), ch. A-1.

Loi sur l'accise, S.R.C. 1970, ch. E-12, art. 202.

Loi sur la preuve au Canada, L.R.C. (1985), ch. C-5, art. 30(1), (6), (12) «affaires».

Loi sur le vérificateur général, L.R.C. (1985), ch. A-17, art. 7 (mod. par L.C. 1994, ch. 32, art. 2; 1995, ch. 43, art. 3).

Loi sur les Indiens, L.R.C. (1985), ch. I-5, art. 18(1).

Règles de la Cour fédérale (1998), DORS/98-106, règles 279, 400, tarif B.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

R. v. Mohan, [1994] 2 S.C.R. 9; (1994), 114 D.L.R. (4th) 419; 89 C.C.C. (3d) 402; 29 C.R. (4th) 243; 166 N.R. 245; 71 O.A.C. 241; *Lac Minerals Ltd. v. International Corona Resources Ltd.*, [1989] 2 S.C.R. 574; (1989), 69 O.R. (2d) 287; 61 D.L.R. (4th) 14; 26 C.P.R. (3d) 97; *Guerin et al. v. The Queen et al.*, [1984] 2 S.C.R. 335; (1984), 13 D.L.R. (4th) 321; [1984] 6 W.W.R. 481; 59 B.C.L.R. 301; [1985] 1 C.N.L.R. 120; 20 E.T.R. 6; 55 N.R. 161; 36 R.P.R. 1; *Swain v Law Society*, [1982] 2 All ER 827 (H.L.); *Squamish Indian Band v. Canada*, 2001 FCT 480; [2000] F.C.J. No. 1568 (T.D.) (QL); *Canada (Auditor General) v. Canada (Minister of Energy, Mines and Resources)*, [1989] 2 S.C.R. 49; (1989), 61 D.L.R. (4th) 604; 97 N.R. 241; *Roncarelli v. Duplessis*, [1959] S.C.R. 121; (1959), 16 D.L.R. (2d) 689.

CONSIDERED:

Windsor Roman Catholic Separate School Board v. Windsor (City) (1988), 64 O.R. (2d) 241; 49 D.L.R. (4th) 576; 37 M.P.L.R. 70; 27 O.A.C. 275 (C.A.); leave to appeal to S.C.C. refused, [1988] 2 S.C.R. x; *Fairford First Nation v. Canada (Attorney General)*, [1999] 2 F.C. 48; [1999] 2 C.N.L.R. 60; (1998), 156 F.T.R. 1 (T.D.); *Chippewas of the Nawash First Nation v. Canada (Minister of Indian and Northern Affairs) et al.* (1999), 251 N.R. 220 (F.C.A.); *Rothmans of Pall Mall Canada*

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

R. c. Mohan, [1994] 2 R.C.S. 9; (1994), 114 D.L.R. (4th) 419; 89 C.C.C. (3d) 402; 29 C.R. (4th) 243; 166 N.R. 245; 71 O.A.C. 241; *Lac Minerals Ltd. c. International Corona Resources Ltd.*, [1989] 2 R.C.S. 574; (1989), 69 O.R. (2d) 287; 61 D.L.R. (4th) 14; 26 C.P.R. (3d) 97; *Guerin et autres c. La Reine et autre*, [1984] 2 R.C.S. 335; (1984), 13 D.L.R. (4th) 321; [1984] 6 W.W.R. 481; 59 B.C.L.R. 301; [1985] 1 C.N.L.R. 120; 20 E.T.R. 6; 55 N.R. 161; 36 R.P.R. 1; *Swain v Law Society*, [1982] 2 All ER 827 (H.L.); *Bande indienne de Squamish c. Canada*, 2001 CFPI 480; [2000] A.C.F. n° 1568 (1^{re} inst.) (QL); *Canada (Vérificateur général) c. Canada (Ministre de l'Énergie, des Mines et des Ressources)*, [1989] 2 R.C.S. 49; (1989), 61 D.L.R. (4th) 604; 97 N.R. 241; *Roncarelli c. Duplessis*, [1959] R.C.S. 121; (1959), 16 D.L.R. (2d) 689.

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Windsor Roman Catholic Separate School Board v. Windsor (City) (1988), 64 O.R. (2d) 241; 49 D.L.R. (4th) 576; 37 M.P.L.R. 70; 27 O.A.C. 275 (C.A.); autorisation d'appel à la C.S.C. refusée, [1988] 2 R.C.S. x; *Première nation de Fairford c. Canada (Procureur général)*, [1999] 2 C.F. 48; [1999] 2 C.N.L.R. 60; (1998), 156 F.T.R. 1 (1^{re} inst.); *Première nation des Chippewas de Nawash c. Canada (Ministre des Affaires indiennes et du Nord canadien) et al.* (1999), 251 N.R. 220 (C.A.F.); *La*

Limited v. Minister of National Revenue (No. 1), [1976] 2 F.C. 500; (1976), 67 D.L.R. (3d) 505; [1976] C.T.C. 339; 10 N.R. 153 (C.A.); affg [1976] 1 F.C. 314; (1976), 67 D.L.R. (3d) 650; [1976] CTC 332 (T.D.).

compagnie Rothmans de Pall Mall Canada Limitée c. Le ministre du Revenu national (n° 1), [1976] 2 C.F. 500; (1976), 67 D.L.R. (3d) 505; [1976] C.T.C. 339; 10 N.R. 153 (C.A.); conf. [1976] 1 C.F. 314; (1976), 67 D.L.R. (3d) 650; [1976] CTC 332 (1^{re} inst.).

REFERRED TO:

Harris v. Canada, [1997] F.C.J. No. 1826 (T.D.) (QL); *Harris v. Canada*, [1999] 2 F.C. 392; (1998), 99 DTC 5018; 161 F.T.R. 288 (T.D.); *Harris v. Canada*, [2000] 4 F.C. 37; (2000), 187 D.L.R. (4th) 419; 2000 DTC 6373; 256 N.R. 221 (C.A.); *Cohen (N) v The Queen*, [1980] C.T.C. 318; 80 DTC 6250; *Smerchanski v. Minister of National Revenue*, [1977] 2 S.C.R. 23; [1976] CTC 488; (1976), 76 DTC 6247; 9 N.R. 459; *Ludmer v. Canada*, [1995] 2 F.C. 3; [1996] 3 C.T.C. 74; (1994), 95 DTC 5311 (Eng.); 182 N.R. 125 (C.A.); *Construction Gilles Paquette Ltée v. Entreprises Végo Ltée*, [1997] 2 S.C.R. 299; (1997), 146 D.L.R. (4th) 193; 9 C.P.C. (4th) 203; 212 N.R. 212; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27; (1998), 36 O.R. (3d) 418; 154 D.L.R. (4th) 193; 50 C.B.R. (3d) 163; 33 C.C.E.L. (2d) 173; 221 N.R. 241; 106 O.A.C. 1.

DÉCISIONS CITÉES:

Harris c. Canada, [1997] A.C.F. n° 1826 (1^{re} inst.) (QL); *Harris c. Canada*, [1999] 2 C.F. 392; (1998), 99 DTC 5018; 161 F.T.R. 288 (1^{re} inst.); *Harris c. Canada*, [2000] 4 C.F. 37; (2000), 187 D.L.R. (4th) 419; 2000 DTC 6373; 256 N.R. 221 (C.A.); *Cohen (N) c La Reine*, [1980] C.T.C. 318; 80 DTC 6250; *Smerchanski c. Ministre du Revenu national*, [1977] 2 R.C.S. 23; [1976] CTC 488; (1976), 76 DTC 6247; 9 N.R. 459; *Ludmer c. Canada*, [1995] 2 C.F. 3; [1996] 3 C.T.C. 74; (1994), 95 DTC 5035 (Fr.); 182 N.R. 125 (C.A.); *Construction Gilles Paquette Ltée c. Entreprises Végo Ltée*, [1997] 2 R.C.S. 299; (1997), 146 D.L.R. (4th) 193; 9 C.P.C. (4th) 203; 212 N.R. 212; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; (1998), 36 O.R. (3d) 418; 154 D.L.R. (4th) 193; 50 C.B.R. (3d) 163; 33 C.C.E.L. (2d) 173; 221 N.R. 241; 106 O.A.C. 1.

AUTHORS CITED

Access to Canadian Income Tax, looseleaf. Montréal: DACO Publications.
 Canada. Department of Finance. *Summary of 1971 Tax Reform Legislation*. Ottawa: Department of Finance, 1971.
 Ontario Law Reform Commission. *Report on the Law of Standing*. Toronto: Minister of the Attorney General, 1989.
 Revenue Canada. *Information Circular 70-6R2*. Ottawa: Revenue Canada, September 28, 1990.

DOCTRINE

Access to Canadian Income Tax, édition en feuilles mobiles. Montréal: DACO Publications.
 Canada. Ministère des Finances. *Résumé de projet de loi sur la réforme fiscale 1971*. Ottawa: Ministère des Finances, 1971.
 Ontario Law Reform Commission. *Report on the Law of Standing*. Toronto: Minister of the Attorney General, 1989.
 Revenu Canada. *Circulaire d'information 70-6R2*. Ottawa: Revenu Canada, 28 septembre 1990.

ACTION in which it was alleged that, by virtue of an advance tax ruling made in 1991, the Crown bestowed an undue preference and special benefit upon certain taxpayers and that, in receiving and responding to the advance ruling request, the Minister of National Revenue was acting in a fiduciary capacity or in a capacity akin to a fiduciary and breached that duty. Action dismissed.

ACTION dans laquelle on a allégué que, par suite d'une décision anticipée en matière fiscale rendue en 1991, la Couronne a accordé un traitement préférentiel et un avantage particulier indus à certains contribuables et qu'en recevant la demande visant à obtenir une décision anticipée et en répondant à cette demande, le ministre du Revenu national agissait à titre de fiduciaire ou dans une qualité similaire et a manqué à son obligation. Action rejetée.

APPEARANCES:

Norm A. Cuddy, Michael Conner and Neil Brooks for plaintiff.

ONT COMPARU:

Norm A. Cuddy, Michael Conner et Neil Brooks pour le demandeur.

Peter M. Kremer, Q.C., and Perry M. Derksen for defendants.

Peter M. Kremer, c.r., et Perry M. Derksen pour les défendeurs.

SOLICITORS OF RECORD:

Scurfield, Tapper, Cuddy, Winnipeg, for plaintiff.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Scurfield, Tapper, Cuddy, Winnipeg, pour le demandeur.

Deputy Attorney General of Canada for defendants.

Le sous-procureur général du Canada pour les défendeurs.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

[1] DAWSON J.: In May of 1996, the Auditor General of Canada reported serious concerns about the administration of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63,¹ (the Act) involving the movement out of Canada of at least two billion dollars of assets held in family trusts following the issuance in 1991 of an advance income tax ruling by what was then Revenue Canada.

[1] LE JUGE DAWSON: Au mois de mai 1996, le vérificateur général du Canada a fait part de graves préoccupations au sujet de l'administration de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63¹, (la Loi) en ce qui concerne le transfert, à l'extérieur du Canada, d'actifs d'une valeur d'au moins deux milliards de dollars détenus dans des fiducies familiales à la suite d'une décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu rendue en 1991 par l'entité qui était alors connue sous le nom de Revenu Canada.

[2] The advance ruling had dealt with the income tax consequences for a trust that would cease to be resident in Canada and would become resident in the United States. The concerns raised by the Auditor General were that the transactions ruled upon may have circumvented the intent of the tax law, the ruling may have forfeited a future claim to significant tax revenue, there was a lack of documentation and analysis of key decisions made by Revenue Canada, and because the advance ruling was not made public on a timely basis other taxpayers may have been denied a similar benefit.

[2] La décision anticipée portait sur les attributs fiscaux d'une fiducie qui cessait d'être résidente du Canada et devenait résidente des États-Unis. Le vérificateur général craignait que les opérations visées par la décision contournent l'économie de la législation fiscale et que la décision ait pour effet de rendre caduque toute demande future visant à la perception de recettes fiscales élevées; il déplorait l'absence de documents et d'analyse de décisions cruciales prises par Revenu Canada et faisait remarquer que parce que la décision anticipée n'avait pas été rendue publique en temps opportun, d'autres contribuables s'étaient peut-être vu refuser un avantage similaire.

THE NATURE AND HISTORY OF THIS ACTION

LA NATURE ET L'HISTORIQUE DE LA PRÉSENTE ACTION

[3] Relying on those concerns, in October of 1996, Mr. Harris commenced this action. It is brought on his own behalf and on behalf of all taxpayers required to file income tax returns except those taxpayers who, between January 1, 1985 and October 1, 1996, carried out transactions or were assessed on the basis that, as a

[3] En se fondant sur ces préoccupations, M. Harris a intenté la présente action au mois d'octobre 1996. Il l'a fait en son nom et au nom de tous les contribuables qui doivent produire des déclarations de revenu sauf les contribuables qui, entre le 1^{er} janvier 1985 et le 1^{er} octobre 1996, ont conclu des opérations ou ont fait

matter of law, “taxable Canadian property” under the Act can be held or disposed of by a resident of Canada.

[4] In this action, Mr. Harris raises two distinct causes of action. Mr. Harris first alleges that by virtue of the 1991 advance tax ruling the Crown “bestowed an undue preference and special benefit” upon the affected taxpayers and that Mr. Harris has a “reasonable apprehension of bad faith administration and an ulterior motive on the part of the Crown in the circumstances of this case”. Second, Mr. Harris asserts that in receiving and responding to the 1991 advance ruling request the Minister of National Revenue (the Minister) “was acting in a fiduciary capacity, or was acting in a capacity akin to a fiduciary” towards the class of taxpayers Mr. Harris represents and that the Minister breached that duty.

[5] The substantive relief sought by Mr. Harris is a declaration that the Minister is obliged to utilize all available powers and measures under the Act to collect any tax properly due and owing as a result of the transactions referenced in the advance ruling.

[6] The defendants moved to strike the statement of claim on the grounds that it disclosed no cause of action and that Mr. Harris lacked public interest standing to bring the claim. While the motion to strike was initially allowed by the Associate Senior Prothonotary [[1997] F.C.J. No. 1826 (T.D.) (QL)], the motion was dismissed by Muldoon J. on appeal to the Trial Division [[1999] 2 F.C. 392]. An appeal to the Court of Appeal from that decision was unsuccessful [[2000] 4 F.C. 37], and the Supreme Court refused leave to appeal from that decision [[2000] S.C.C.A. No. 364 (QL)].

[7] A defence was then filed to the claim and following discovery of the defendants the matter proceeded to trial.

l’objet de cotisations compte tenu du fait qu’en droit, un «bien canadien imposable» au sens de la Loi peut être détenu ou aliéné par un résident du Canada.

[4] Dans la présente action, M. Harris invoque deux causes d’action distinctes. Il allègue en premier lieu que, par suite de la décision anticipée en matière d’impôt sur le revenu rendue en 1991, la Couronne [TRADUCTION] «a accordé un traitement préférentiel et un avantage particulier indus» aux contribuables touchés et qu’il y a de sa part une [TRADUCTION] «crainte raisonnable de mauvaise foi dans un acte d’administration et un motif inavoué de la part de la Couronne dans les circonstances de l’espèce». En second lieu, M. Harris affirme qu’en recevant la demande visant à l’obtention d’une décision anticipée, en 1991, et en répondant à cette demande, le ministre du Revenu national (le ministre) [TRADUCTION] «agissait à titre de fiduciaire ou dans une qualité similaire» envers la catégorie de contribuables qu’il représente et que le ministre a manqué à son obligation.

[5] M. Harris cherche fondamentalement à obtenir un jugement déclaratoire portant que le ministre est tenu d’exercer tous les pouvoirs et de prendre toutes les mesures possibles en vertu de la Loi en vue de percevoir l’impôt qui est à juste titre dû et exigible par suite des opérations mentionnées dans la décision anticipée.

[6] Les défendeurs ont demandé la radiation de la déclaration en alléguant qu’elle ne révélait aucune cause d’action et que M. Harris n’avait pas qualité pour présenter la demande dans l’intérêt public. La requête visant à la radiation a initialement été accueillie par le protonotaire adjoint [[1997] A.C.F. n° 1826 (1^o inst.) (QL)], mais à la suite d’un appel interjeté devant la Section de première instance [[1999] 2 C.F. 392], elle a été rejetée par le juge Muldoon. L’appel interjeté devant la Cour d’appel [[2000] 4 C.F. 37] a été rejeté et la Cour suprême a refusé l’autorisation de se pourvoir contre cette décision [[2000] S.C.C.A. n° 364 (QL)].

[7] Une défense a ensuite été déposée à l’encontre de la demande et l’audience a été tenue à la suite de l’interrogatoire préalable des défendeurs.

THE NATURE OF THE EVIDENCE AT TRIAL AND EVIDENTIARY ISSUES

[8] The evidence adduced at trial consisted of an agreed statement of facts, the testimony of 14 witnesses, the filing of a number of documents as exhibits, and the reading in of excerpts from the examination for discovery of the defendants' representative. Of the 14 witnesses, three were associated with the office of the Auditor General and 11 were past or present representatives of Revenue Canada or the Department of Finance.

[9] The plaintiff called as witnesses three individuals associated with the office of the Auditor General, a former representative of the Department of Finance, and four persons currently or formerly associated with Revenue Canada. By agreement, the plaintiff was permitted to cross-examine present and former representatives of Revenue Canada without the necessity of a finding that they were adverse to the plaintiff.

[10] The bulk of the documents received as exhibits were contained in two volumes of a joint document brief filed by consent which specified whether the documents were filed as *prima facie* proof of their contents or were filed simply as authentic copies. The first volume of the joint brief consisted of the documents contained in Revenue Canada's file with respect to the 1991 advance ruling. A significant portion of those documents consisted of file notes or memoranda prepared by Mr. J. Chan, the rulings officer responsible for the initial analysis of the advance ruling request. Those notes were not admitted by the defendants to be *prima facie* proof of their contents.

(i) The admissibility of the notes of the rulings officer as proof of their contents

[11] Mr. Chan testified at trial. With respect to his notes he testified that they were taken down on a departmental form, in his own handwriting, at or about the same time as the events recorded, and that it was expected of him to keep these types of notes so that they would form part of Revenue Canada's file. Mr. Chan also testified that he attempted to the best of his ability

LA NATURE DE LA PREUVE PRÉSENTÉE À L'INSTRUCTION ET LES QUESTIONS DE PREUVE

[8] La preuve présentée à l'instruction était composée d'un exposé conjoint des faits, des dépositions de 14 témoins, du dépôt en preuve d'un certain nombre de documents et de la production d'extraits tirés de l'interrogatoire préalable du représentant des défendeurs. Sur les 14 témoins, trois étaient associés au bureau du vérificateur général et 11 étaient ou avaient été des représentants de Revenu Canada ou du ministère des Finances.

[9] Le demandeur a cité comme témoins trois personnes associées au bureau du vérificateur général, un ancien représentant du ministère des Finances et quatre personnes qui étaient ou avaient été associées à Revenu Canada. Sur consentement, le demandeur a été autorisé à contre-interroger les représentants en place et les anciens représentants de Revenu Canada sans qu'il soit nécessaire de conclure qu'ils lui étaient hostiles.

[10] La masse des documents qui ont été reçus en preuve se trouvait dans deux volumes d'un exposé conjoint déposé sur consentement qui indiquait si les documents constituaient une preuve *prima facie* de leur contenu ou s'il s'agissait simplement de copies authentiques. Le premier volume de l'exposé conjoint était composé des documents figurant dans le dossier de Revenu Canada se rapportant à la décision anticipée rendue en 1991. Ces documents étaient en bonne partie composés de notes versées au dossier ou de notes de service préparées par l'agent des décisions responsable de l'analyse initiale de la demande de décision anticipée, M. J. Chan. Les défendeurs n'ont pas admis ces notes en tant que preuve *prima facie* de leur contenu.

(i) L'admissibilité des notes de l'agent des décisions en tant que preuve du contenu

[11] M. Chan a témoigné à l'instruction. En ce qui concerne les notes qu'il avait préparées, M. Chan a témoigné qu'il les avait lui-même rédigées à la main sur un formulaire du Ministère au moment où les événements étaient consignés ou à peu près à ce moment-là et qu'il devait conserver ce type de notes de façon qu'elles fassent partie du dossier de

to make them accurate and complete throughout. Notwithstanding, Mr. Chan's notes of meetings were not necessarily exhaustive. Nor were Mr. Chan's notes of meetings circulated to other meeting participants for comment.

[12] On that evidentiary basis the plaintiff moved to have Mr. Chan's notes received in evidence to establish the truth of their contents pursuant to section 30 of the *Canada Evidence Act*, R.S.C., 1985, c. C-5. This section provides in material part:

30. (1) Where oral evidence in respect of a matter would be admissible in a legal proceeding, a record made in the usual and ordinary course of business that contains information in respect of that matter is admissible in evidence under this section in the legal proceeding on production of the record.

...

(6) For the purpose of determining whether any provision of this section applies, or for the purpose of determining the probative value, if any, to be given to information contained in any record admitted in evidence under this section, the court may, on production of any record, examine the record, admit any evidence in respect thereof given orally or by affidavit including evidence as to the circumstances in which the information contained in the record was written, recorded, stored or reproduced, and draw any reasonable inference from the form or content of the record.

[13] The defendants opposed receipt of the documents to establish the truth of their contents on the grounds that the notes were not records made in the ordinary course of business, and that because the notes were not exhaustive and were not circulated among meeting participants there were reliability concerns.

[14] Subsection 30(12) of the *Canada Evidence Act* defines "business" to include any activity or operation carried on or performed by any department of any

Revenu Canada. M. Chan a également témoigné qu'il faisait tout son possible pour que ces notes soient toujours exactes et complètes. Néanmoins, les notes que M. Chan prenait lors des réunions n'étaient pas nécessairement exhaustives. Ces notes n'étaient pas non plus distribuées aux personnes qui avaient participé aux réunions pour commentaires.

[12] En se fondant sur cette preuve, le demandeur a demandé que les notes de M. Chan soient reçues en preuve en vue d'établir l'exactitude de leur contenu conformément à l'article 30 de la *Loi sur la preuve au Canada*, L.R.C. (1985), ch. C-5. Cette disposition prévoit essentiellement ce qui suit:

30. (1) Lorsqu'une preuve orale concernant une chose serait admissible dans une procédure judiciaire, une pièce établie dans le cours ordinaire des affaires et qui contient des renseignements sur cette chose est, en vertu du présent article, admissible en preuve dans la procédure judiciaire sur production de la pièce.

[. . .]

(6) Aux fins de déterminer si l'une des dispositions du présent article s'applique, ou aux fins de déterminer la valeur probante, le cas échéant, qui doit être accordée aux renseignements contenus dans une pièce admise en preuve en vertu du présent article, le tribunal peut, sur production d'une pièce, examiner celle-ci, admettre toute preuve à son sujet fournie de vive voix ou par affidavit, y compris la preuve des circonstances dans lesquelles les renseignements contenus dans la pièce ont été écrits, consignés, conservés ou reproduits et tirer toute conclusion raisonnable de la forme ou du contenu de la pièce.

[13] Les défendeurs se sont opposés à ce que les documents soient reçus en vue d'établir l'exactitude de leur contenu pour le motif que les notes n'étaient pas des pièces établies dans le cours ordinaire des affaires et qu'étant donné qu'elles n'étaient pas exhaustives et n'étaient pas distribuées aux personnes qui avaient participé aux réunions, leur fiabilité pouvait être remise en question.

[14] Selon le paragraphe 30(12) de la *Loi sur la preuve au Canada*, le mot «affaires» s'entend notamment de toute activité exercée ou opération

government. On the basis of Mr. Chan's evidence, I was satisfied and ruled that his notes were records made in the usual and ordinary course of business and were admissible pursuant to section 30 of the *Canada Evidence Act*. On the evidence before me, I concluded that concerns as to the completeness of any individual note or memorandum more properly go to the weight to be given to the information contained in the note, as contemplated by subsection 30(6) of the *Canada Evidence Act*.

(ii) The expertise of the Auditor General's office

[15] A second evidentiary issue was whether the representatives of the office of the Auditor General could testify as experts on the operation of government departments in general, and Revenue Canada in particular, and so could opine on the proper running of Revenue Canada.

[16] Denis Desautels, the former Auditor General of Canada, Shahid Minto, the Assistant Auditor General of Canada, and Barry Elkin, Senior Principal of the office of the Auditor General of Canada, all testified. Their respective qualifications and involvement with the matters at issue in this action are as follows.

[17] Mr. Desautels is a chartered accountant and a fellow of the Order of Chartered Accountants of Québec and the Institute of Chartered Accountants of Ontario. He is a member and past chair of the Public Sector Accounting and Auditing Committee of the Canadian Institute of Chartered Accountants. He served as Auditor General of Canada from April 1, 1991 to March 31, 2001.

[18] The functions and powers of the Auditor General are set forth in the *Auditor General Act*, R.S.C., 1985, c. A-17. The Auditor General is required pursuant to section 7 [as am. by S.C. 1994, c. 32, s. 2; 1995, c. 43, s. 3] of that Act to report annually to the House of

effectuée par un ministère du gouvernement. Compte tenu du témoignage de M. Chan, je suis convaincue que les notes que celui-ci a prises étaient des pièces établies dans le cours ordinaire des affaires et qu'elles étaient admissibles conformément à l'article 30 de la *Loi sur la preuve au Canada*, et j'ai rendu une décision en ce sens. En me fondant sur la preuve mise à ma disposition, j'ai conclu que les questions relatives au caractère complet de toute note de service ou autre note individuelle se rapportaient davantage à l'importance à accorder aux renseignements qui y étaient contenus, au sens du paragraphe 30(6) de la *Loi sur la preuve au Canada*.

(ii) L'expertise du bureau du vérificateur général

[15] Une deuxième question, en ce qui concerne la preuve, était de savoir si les représentants du bureau du vérificateur général pouvaient témoigner à titre d'experts au sujet du fonctionnement des ministères gouvernementaux en général et de Revenu Canada en particulier et, par conséquent, s'ils pouvaient exprimer leur opinion au sujet du bon fonctionnement de Revenu Canada.

[16] L'ancien vérificateur général du Canada, Denis Desautels, le vérificateur général adjoint du Canada, Shahid Minto, et Barry Elkin, haut fonctionnaire au bureau du vérificateur général du Canada, ont tous témoigné. Leurs compétences et leur participation respectives en ce qui concerne les questions en litige dans la présente action sont ci-après énoncées.

[17] M. Desautels est comptable agréé et membre de l'Ordre des comptables agréés du Québec et de l'Institut des comptables agréés de l'Ontario. Il est membre et ancien président du Comité sur la comptabilité et la vérification des organismes du secteur public de l'Institut canadien des comptables agréés. Il a agi à titre de vérificateur général du Canada du 1^{er} avril 1991 au 31 mars 2001.

[18] Les fonctions et pouvoirs du vérificateur général sont énoncés dans la *Loi sur le vérificateur général*, L.R.C. (1985), ch. A-17. Conformément à l'article 7 [mod. par L.C. 1994, ch. 32, art. 2; 1995, ch. 43, art. 3] de cette Loi, le vérificateur général établit un rapport

Commons and he may make special reports to the House. Each report is required to call attention to anything which the Auditor General considers to be of significance and of a nature that should be brought to the attention of the House of Commons. Paragraph 7(2)(b) of the *Auditor General Act* requires him to include in a report any cases in which he has observed that “essential records have not been maintained or the rules and procedures applied have been insufficient . . . to secure an effective check on the assessment, collection and proper allocation of the revenue”.

[19] Mr. Desautels testified that during his tenure as Auditor General:

- Between 20 and 40 audits of Revenue Canada were conducted.
- As a result of that involvement his department gained a very good understanding of how Revenue Canada operates.
- In 1993 and 1996, his office audited the activities of the Advance Rulings Directorate.
- In 1996, his office looked at specific rulings as opposed to an overall review of all of the procedures of the Advance Rulings Directorate.
- His office evaluates and makes judgments on the quality of the systems that are in place in various departments for carrying out certain activities.
- As Auditor General he neither could, nor would, provide a report to anyone other than to Parliament.
- With respect to the May 1996 report, he personally was responsible to ensure that his office had the technical competence to pursue the issue, that it sought assistance where necessary and that his department exceeded its own quality standards, ensuring there was proper independent challenge of what the office did and that there was complete evidence to support the conclusions reached. At the conclusion of his office’s investigation, Mr. Desautels also had to ensure that he understood and agreed with the conclusions contained in the report to Parliament.

annuel à l’intention de la Chambre des communes; il peut adresser des rapports spéciaux à la Chambre. Dans chaque rapport, le vérificateur général signale tout sujet qui, à son avis, est important et doit être porté à l’attention de la Chambre de communes. En vertu de l’alinéa 7(2)b) de la *Loi sur le vérificateur général*, il inclut dans le rapport les cas où il a constaté que «des registres essentiels n’ont pas été tenus ou les règles et procédures utilisées ont été insuffisantes pour [. . .] assurer un contrôle efficace des cotisations, du recouvrement et de la répartition régulière du revenu».

[19] M. Desautels a témoigné que, pendant qu’il exerçait ses fonctions de vérificateur général:

- De 20 à 40 vérifications de Revenu Canada ont été effectuées.
- Par suite de cette participation, son bureau est arrivé à très bien comprendre le fonctionnement de Revenu Canada.
- En 1993 et en 1996, son bureau a vérifié les activités de la Direction des décisions anticipées.
- En 1996, son bureau a procédé à l’examen de décisions précises plutôt que toutes les procédures suivies par la Direction des décisions anticipées.
- Son bureau évalue la qualité des systèmes qui sont en place dans divers ministères aux fins de l’exercice de certaines activités et porte jugement sur la qualité de ces systèmes.
- En sa qualité de vérificateur général, il ne pouvait pas faire rapport et il n’aurait pas fait rapport à une entité autre que le Parlement.
- Quant au rapport du mois de mai 1996, il était personnellement chargé de veiller à ce que son bureau ait la compétence technique nécessaire pour examiner la question, qu’il demande de l’aide au besoin et qu’il excède les normes de qualité le régissant tout en veillant à ce que les activités du bureau soient assujetties à une contestation indépendante appropriée et à ce que les conclusions tirées soient étayées par une preuve complète. À la fin de l’enquête menée par son bureau, M. Desautels devait également s’assurer qu’il comprenait les conclusions figurant dans le rapport soumis au Parlement et qu’il y souscrivait.

• Mr. Desautels was satisfied that the procedural issues commented on in the report to Parliament were within his expertise and the expertise of his office.

[20] Mr. Shahid Minto is a certified fraud examiner and chartered accountant who holds a master's degree in political science and a Bachelor of Laws degree. Mr. Minto was promoted to Assistant Auditor General in 1989. At that time he set up a tax practice at the office of the Auditor General and prepared strategic and operational plans to examine the operations of Revenue Canada and the tax policy branch. Mr. Minto has been responsible for between 15 and 20 audits of Revenue Canada and testified that he had significant experience in understanding the operations of Revenue Canada and its decision-making process. He had overall responsibility for the review in 1993 of the advance ruling process and is generally responsible for ensuring the quality assurance of all audits conducted by the office of the Auditor General.

[21] Mr. Barry Elkin is a chartered accountant who has been with the Auditor General's office since 1982. From 1982 to 1987, he was the principal responsible for the audit of the Department of National Revenue, Taxation, and since 1989 he has been the principal responsible for income tax, special tax studies, tax expenditure and tax policy issues. Mr. Elkin testified that he led the audit team on approximately 17 audits dealing with tax issues and agreed that through those audits he acquired a great deal of experience in terms of the operations and procedures in Revenue Canada, including the advance tax ruling process.

[22] The defendants opposed the admission of expert testimony from these witnesses on the grounds that the plaintiff had failed to comply with paragraph 279(b) of the *Federal Court Rules, 1998* [SOR/98-106] and that the testimony was inadmissible hearsay. No complaint was made concerning the expertise of the witnesses.

• M. Desautels était convaincu que les questions procédurales faisant l'objet de commentaires dans le rapport présenté au Parlement relevaient de son expertise et de l'expertise de son bureau.

[20] M. Shahid Minto est enquêteur agréé en matière de fraude et comptable agréé; il est titulaire d'une maîtrise en sciences politiques et d'un baccalauréat en droit. M. Minto a été promu au poste de vérificateur général adjoint en 1989. À ce moment-là, il a mis en place une pratique en matière fiscale au bureau du vérificateur général et il a préparé des plans stratégiques et opérationnels en vue d'examiner les activités de Revenu Canada et de la Direction de la politique de l'impôt. M. Minto a été chargé de 15 à 20 vérifications à Revenu Canada; il a témoigné avoir énormément d'expérience en ce qui concerne les activités de Revenu Canada et son processus décisionnel. Il a assumé la responsabilité générale de l'examen, en 1993, du processus applicable aux décisions anticipées et il est d'une façon générale chargé d'assurer la qualité de toutes les vérifications effectuées par le bureau du vérificateur général.

[21] M. Barry Elkin est comptable agréé; il travaille au bureau du vérificateur général depuis 1982. De 1982 à 1987, il a été le principal responsable de la vérification du ministère du Revenu national (Impôt); depuis 1989, il est le principal responsable des questions liées à l'impôt sur le revenu, aux études fiscales spéciales ainsi qu'aux dépenses et politiques fiscales. M. Elkin a témoigné avoir dirigé l'équipe de vérification dans le cadre de près de 17 vérifications portant sur des questions fiscales; il convenait que, grâce à ces vérifications, il avait acquis énormément d'expérience en ce qui concerne les activités et procédures à Revenu Canada, notamment au sujet du processus relatif aux décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu.

[22] Les défendeurs se sont opposés à l'admission des témoignages d'expert de ces personnes en affirmant que le demandeur ne s'était pas conformé à l'alinéa 279b) des *Règles de la Cour fédérale (1998)* [DORS/98-106] et que ces témoignages constituaient une preuve par ouï-dire inadmissible. Ils n'ont pas contesté l'expertise des témoins.

[23] After hearing argument on the first day of trial, I reserved the issue of the admissibility of the opinions and conclusions of these witnesses on the proper operation of the Advance Rulings Directorate of Revenue Canada, but allowed them to testify as to their opinions subject to that reservation.

[24] With respect to the defendants' objection under rule 279, in material part that rule is as follows:

279. Unless the Court orders otherwise, no evidence in chief of an expert witness is admissible at the trial of an action in respect of any issue unless

...

(b) an affidavit, or a statement in writing signed by the expert witness and accompanied by a solicitor's certificate, that sets out in full the proposed evidence, has been served on all other parties at least 60 days before the commencement of the trial.

[25] As can be seen, the rule contemplates that in some circumstances leave may be given to adduce evidence from an expert where all of the requirements of the rule have not been complied with. Departure from the rule will, however, be exceptional. Paragraph (b) of the rule is designed to avoid trial by ambush and it will not be departed from unless the Court is fully satisfied that the opposing party will not be prejudiced.

[26] In the present case, the opinions of these witnesses were substantially contained in the May 1996 report of the Auditor General, which has been available to the parties since that date. Additionally, the parties had the benefit of the transcript of the Auditor General's evidence before standing committees of Parliament. One week prior to trial, the parties received access to the complete file of the Auditor General's office.

[27] In these circumstances, I am satisfied that the disclosure required by rule 279 was substantially provided through the 1996 report of the Auditor General

[23] Après avoir entendu l'argumentation le premier jour de l'instruction, j'ai reporté la question de l'admissibilité des opinions exprimées et conclusions tirées par ces témoins au sujet du bon fonctionnement de la Direction des décisions anticipées, à Revenu Canada, mais sous cette réserve, j'ai autorisé les témoins à exprimer leur opinion.

[24] En ce qui concerne l'objection fondée sur la règle 279 soulevée par les défendeurs, cette disposition prévoit essentiellement de ce qui suit:

279. Sauf ordonnance contraire de la Cour, le témoignage d'un témoin expert recueilli à l'interrogatoire principal n'est admissible en preuve, à l'instruction d'une action, à l'égard d'une question en litige que si les conditions suivantes sont réunies:

[...]

b) un affidavit ou une déclaration signée par le témoin expert et certifiée par un avocat, qui reproduit entièrement le témoignage, a été signifié aux autres parties au moins 60 jours avant le début de l'instruction.

[25] Comme on peut le constater, la disposition en question prévoit que, dans certaines circonstances, la présentation du témoignage d'un expert peut être autorisée, et ce, même si les conditions prévues ne sont pas toutes remplies. Toutefois, il n'est dérogé à cette règle qu'exceptionnellement. L'alinéa b) de la disposition vise à éviter le recours à des pièges pendant le procès; il n'y est dérogé que si la Cour est tout à fait convaincue qu'aucun préjudice n'est causé à la partie adverse.

[26] En l'espèce, les opinions de ces témoins étaient essentiellement énoncées dans le rapport du vérificateur général du mois de mai 1996, que les parties peuvent se procurer depuis lors. De plus, les parties avaient à leur disposition la transcription de la déposition que le vérificateur général avait faite devant des comités permanents du Parlement. Une semaine avant l'instruction, les parties ont obtenu la communication complète du dossier du bureau du vérificateur général.

[27] Dans ces conditions, je suis convaincue que la communication exigée par la règle 279 découlait essentiellement du rapport du vérificateur général de

and his testimony to Parliament so that the defendants were not taken by surprise by any part of the testimony of Messrs. Desautels, Minto and Elkin. Considering this, and Mr. Desautels' evidence that it would not have been possible for the plaintiff to have provided any affidavit or signed statement from the witnesses, I conclude that this is one of the rare instances where leave should be given for the admission of the opinion evidence without compliance with rule 279.

[28] As for the balance of the defendants' objections, admission of opinion evidence is governed by application of the principles enunciated by the Supreme Court of Canada in *R. v. Mohan*, [1994] 2 S.C.R. 9. To be admissible the evidence must be relevant to an issue in the case, the evidence must be necessary to assist the trier of fact, the evidence must not violate an exclusionary rule, and the witness testifying must be a properly qualified expert.

[29] As noted above, no challenge was made to the qualifications of the witnesses and I am satisfied that they are properly qualified to be able to opine on the proper operation of the Advance Rulings Directorate of Revenue Canada.

[30] Similarly, the defendants did not argue that the evidence was irrelevant or unnecessary. To the extent that the plaintiff alleges, and the defendants deny, that on December 23, 1991, meetings of senior Revenue Canada officials and meetings with the Department of Finance representatives were not minuted contrary to established policy and practice, and the plaintiff asserts a breach of duty by failing to publish the advance ruling (together "the process issues") I am satisfied that the evidence is relevant. I am also satisfied that the evidence is necessary in the sense that it provides information outside the experience or knowledge of the Court.

[31] The real thrust of the defendants' objection was that the Auditor General's office did not conduct its

1996 et de la déposition que ce dernier a faite devant le Parlement, de sorte qu'aucune partie des témoignages de MM. Desautels, Minto et Elkin n'a pris les défendeurs par surprise. Cela étant et compte tenu du témoignage de M. Desautels selon lequel le demandeur n'aurait pas pu fournir un affidavit ou une déclaration signée par les témoins, je conclus qu'il s'agit ici d'un rares cas dans lesquels une autorisation doit être accordée aux fins de l'admission de la preuve d'opinion, et ce, sans qu'il soit nécessaire de se conformer à la règle 279.

[28] Quant aux autres objections soulevées par les défendeurs, l'admission d'une preuve d'opinion est régie par l'application des principes énoncés par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *R. c. Mohan*, [1994] 2 R.C.S. 9. Pour être admissible, la preuve doit être pertinente; elle doit aider le juge des faits; elle ne doit pas aller à l'encontre d'une règle d'exclusion et la personne qui témoigne doit être un expert qualifié.

[29] Comme il en a ci-dessus été fait mention, les compétences des témoins n'ont pas été contestées; je suis convaincue que ces témoins ont les compétences voulues pour exprimer leur opinion au sujet du bon fonctionnement de la Direction des décisions anticipées de Revenu Canada.

[30] De même, les défendeurs n'ont pas soutenu que la preuve n'était pas pertinente ou qu'elle n'était pas nécessaire. Dans la mesure où le demandeur allègue que, contrairement à la politique et à la pratique établies, le 23 décembre 1991, aucun procès-verbal des réunions des hauts fonctionnaires à Revenu Canada et des réunions avec les représentants du ministère des Finances n'a été dressé, ce que les défendeurs nient, et dans la mesure où le demandeur invoque un manquement à l'obligation de publier la décision anticipée (questions qui seront désignées ensemble comme étant les questions de procédure), je suis convaincue que la preuve est pertinente. Je suis également convaincue que la preuve est nécessaire en ce sens qu'elle renferme des renseignements ne relevant pas de l'expérience ou de la connaissance de la Cour.

[31] L'objection soulevée par les défendeurs était en réalité axée sur le fait que le bureau du vérificateur

review for the purpose of providing opinions on whether there was a breach of fiduciary duty or maladministration. In addition to reporting on the process issues, the Auditor General also commented on legal issues, particularly whether the substance of the advance ruling forfeited a legitimate claim to hundreds of millions of dollars of tax revenue. To that latter extent the views of the Auditor General and his officials were informed by documents and statements made by third parties and the opinions of outside legal and accounting experts. Testimony touching on legal issues was therefore said to be based on hearsay that was neither necessary nor reliable.

[32] In considering those submissions it is important to keep in mind the narrow area in which the witnesses were proffered as experts: the operation of government departments and Revenue Canada in particular. They were not presented as experts on domestic tax law, nor could such evidence have been admissible in any event.

[33] Having observed the cross-examination of the witnesses on their ability to opine on the quality of the December 23, 1991 documentation and upon Revenue Canada's practices of publishing opinions and advance rulings, I am satisfied that their conclusions were properly founded upon their own review of the records of Revenue Canada. The evidentiary basis for their conclusions on the process issues was subsequently supported by the testimony of Revenue Canada officials and the 1991 advance ruling file of Revenue Canada. In the result, I conclude that the opinion evidence of Messrs. Desautels, Minto and Elkin on the process issues is properly admissible. Where I rely upon that evidence to reach my conclusions it will be specifically referred to in these reasons.

général n'avait pas effectué son examen en vue d'exprimer un avis au sujet de la question de savoir s'il y avait manquement à une obligation fiduciaire ou mauvaise administration. En plus de faire rapport sur les questions de procédure, le vérificateur général a également fait des commentaires sur des points de droit, en particulier sur la question de savoir si la substance de la décision anticipée avait pour effet de rendre caduque toute demande légitime s'élevant à des centaines de millions de dollars au titre de recettes fiscales. Dans cette mesure, l'avis du vérificateur général et de ses représentants était fondé sur des documents et des déclarations de tiers et sur les opinions d'experts en droit et en comptabilité indépendants. Il a donc été soutenu que les témoignages portant sur des points de droit étaient fondés sur une preuve par oui-dire qui n'était ni nécessaire ni digne de foi.

[32] En examinant ces prétentions, il importe de se rappeler le domaine restreint à l'égard duquel les témoins ont été présentés à titre d'experts: le fonctionnement des ministères gouvernementaux et, en particulier, de Revenu Canada. Ces témoins n'ont pas été présentés à titre d'experts en ce qui concerne le droit fiscal interne et, de toute façon, pareille preuve n'aurait pas été admissible.

[33] J'ai reçu le contre-interrogatoire auquel les témoins ont été assujettis en ce qui concerne leur capacité d'exprimer une opinion au sujet de la qualité de la documentation en date du 23 décembre 1991 et des pratiques de Revenu Canada relativement à la publication d'avis et de décisions anticipées; je suis convaincue que les conclusions des témoins étaient à juste titre fondées sur l'examen des dossiers de Revenu Canada qu'ils avaient eux-mêmes effectué. La preuve sur laquelle étaient fondées les conclusions que les témoins ont tirées au sujet des questions de procédure a par la suite été corroborée par les témoignages des représentants de Revenu Canada et par le dossier de Revenu Canada concernant la décision anticipée de 1991. Je conclus donc que la preuve d'opinion que MM. Desautels, Minto et Elkin ont présentée au sujet des questions de procédure est à juste titre admissible. Lorsque je me fonde sur cette preuve pour tirer mes conclusions, il en est expressément fait mention dans les présents motifs.

[34] In so ruling I am mindful that the testimony of the witnesses was not confined to the process issues. Beyond opinion evidence, there was properly admissible testimony of primary facts concerning the investigation and what was found in the files of the Department of Finance and Revenue Canada with respect to the 1991 advance ruling. However, the report of the Auditor General (received in evidence, but not as to the proof of the truth of its content) also raised doubt as to the soundness of the advance ruling. The witnesses testified as to the steps they performed to reach that view. To the extent that that view was formed on the basis of interviews with some, but not all, of the people involved in the advance ruling and on the basis of consultation with outside expert advisers not before the Court, it could not properly be tested by cross-examination. Hence, in my view, it carried no probative value on any issues to be determined in this action touching upon the soundness of the ruling.

[35] Any conclusion as to matters of domestic tax law are based solely upon the relevant provisions of the Act and the arguments addressed to the Court by counsel after the conclusion of the evidence.

(iii) The Reports of the Standing Committees on Finance and Public Accounts, and the Ways and Means Motion tabled in Parliament by the Minister of Finance on October 2, 1996

[36] Prior to the commencement of the trial, the defendants sought an order that the above-captioned documents be admitted into evidence to establish that a political process was in place to deal with the report of the Auditor General and that such process was followed. The defendants did not propose that the documents be admitted for the truth of their content nor as *prima facie* evidence of the facts, inferences and opinions found therein.

[34] En rendant cette décision, je tiens compte du fait que les témoignages des témoins n'étaient pas limités aux questions de procédure. En plus de la preuve d'opinion, il y avait des témoignages à juste titre admissibles se rapportant à des faits cruciaux concernant l'enquête et à ce qu'avaient révélé les dossiers du ministère des Finances et de Revenu Canada au sujet de la décision anticipée de 1991. Toutefois, le rapport du vérificateur général (qui a été reçu en preuve, sauf pour ce qui est de la preuve de l'exactitude de son contenu) faisait également état des doutes existant au sujet du bien-fondé de la décision anticipée. Les témoins en cause ont parlé des mesures qu'ils avaient prises en vue d'arriver à leur opinion. Dans la mesure où cette opinion était fondée sur des entrevues tenues avec certaines personnes, mais pas avec toutes les personnes, en cause dans la décision anticipée et puisque des experts-conseils indépendants qui n'ont pas comparu devant la Cour avaient été consultés, il n'a pas été possible d'examiner l'opinion en question au moyen d'un contre-interrogatoire. Par conséquent, j'estime que cette opinion n'avait aucune valeur probante pour ce qui est des questions relatives au bien-fondé de la décision qu'il faut ici trancher.

[35] Les conclusions se rapportant à des questions de droit fiscal interne sont uniquement fondées sur les dispositions pertinentes de la Loi et sur les arguments présentés à la Cour par les avocats, une fois la preuve présentée.

(iii) Les rapports des comités permanents des finances et des comptes publics et la motion de voies et moyens déposée devant le Parlement par le ministre des Finances le 2 octobre 1996

[36] Avant le début de l'instruction, les défendeurs ont sollicité une ordonnance en vue de faire admettre en preuve les documents susmentionnés de façon à établir qu'un processus politique était en place aux fins de l'examen du rapport du vérificateur général et que ce processus était suivi. Les défendeurs n'ont pas cherché à faire admettre les documents en vue d'établir l'exactitude de leur contenu ou en tant que preuve *prima facie* des faits, des inférences et des opinions qui y étaient énoncés.

[37] The plaintiff opposed admission of these documents on the ground that the evidence went to facts admitted in the pleadings and hence was unnecessary, irrelevant and inadmissible.

[38] After reviewing the written submissions of the parties, I ordered that for reasons to be delivered after the conclusion of the trial the documents could be received as exhibits at trial. As the defendants subsequently chose not to tender those documents, I do not propose to deal with that issue.

THE FACTS

[39] The nub of the plaintiff's concerns arise out of the events and decisions taken on December 23, 1991, with respect to the request for an advance ruling. Before dealing with the events of that day in light of the plaintiff's two causes of action, I believe it is necessary to establish in detail the events which led up to December 23, 1991, so that the events of that day are seen in their proper context. The preceding events are in large part undisputed and are substantially contained or confirmed in contemporary documents. In view of the length of time which has passed since the events at issue, I consider the contemporary documents to be generally the most reliable evidence.

[40] Before moving to the specific facts an explanation is required as to how the taxpayer and related entities are described in these reasons. Throughout, the defendants have been scrupulous in keeping confidential both the identity of the taxpayer and taxpayer information as mandated by section 241 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 68, s. 117; c. 140, s. 126; 1984, c. 19, s. 30; 1986, c. 55, s. 77; 1987, c. 46, s. 68; 1988, c. 51, s. 14; c. 55, ss. 183, 184; 1990, c. 1, s. 30; c. 35, s. 26] of the Act. Therefore, in this proceeding, the taxpayer is referred to either as the "taxpayer" or "C". The taxpayer's representatives are referred to as "Mr. Lawyer", "Mr. Accountant" and "Mr. Adviser". The relevant trusts are described as the "Family Trust" and the "Protective Trust". Other relevant individuals are referred to as "A" and "B". Two relevant corporations are referred to as "Public Co." and "Private Co."

[37] Le demandeur s'est opposé à l'admission de ces documents en affirmant que la preuve se rapportait à des faits admis dans les actes de procédure et qu'elle n'était donc pas nécessaire, pertinente ou admissible.

[38] J'ai examiné les arguments écrits des parties et j'ai ordonné, pour les motifs qui devaient être prononcés après la fin de l'instruction, que les documents soient reçus en preuve à l'instruction. Étant donné que les défendeurs ont par la suite décidé de ne pas produire ces documents, je ne me propose pas d'examiner la question.

LES FAITS

[39] Les préoccupations du demandeur découlent fondamentalement des événements et décisions en date du 23 décembre 1991, se rapportant à la demande d'une décision anticipée. Avant d'examiner les événements qui se sont produits ce jour-là par rapport aux deux causes d'action invoquées par le demandeur, je crois qu'il faut établir en détail les événements qui ont mené aux événements du 23 décembre 1991, de façon que ces derniers puissent être considérés dans le contexte approprié. Les événements antérieurs ne sont en général pas contestés; ils sont dans une large mesure énoncés ou confirmés dans les documents de l'époque. Compte tenu du temps qui s'est écoulé depuis que les événements en question se sont produits, j'estime que les documents de l'époque constituent en général une preuve particulièrement digne de foi.

[40] Avant de traiter des faits précis, il faut expliquer la façon dont le contribuable et les entités connexes sont décrits dans les présents motifs. Les défendeurs ont toujours veillé à assurer le caractère confidentiel de l'identité du contribuable et des renseignements concernant celui-ci, comme l'exige l'article 241 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 68, art. 117; ch. 140, art. 126; 1984, ch. 19, art. 30; 1986, ch. 55, art. 77; L.C. 1987, ch. 46, art. 68; 1988, ch. 51, art. 14; ch. 55, art. 183, 184; 1990, ch. 1, art. 30; ch. 35, art. 26] de la Loi. Dans la présente instance, le contribuable est donc désigné comme étant le «contribuable» ou «C». Les représentants du contribuable sont désignés comme étant «M. l'avocat», «M. le comptable» et «M. le conseiller». Les fiducies en cause sont désignées sous le nom de «fiducie familiale» et de «fiducie de protection d'actifs». Les autres personnes concernées sont appelées «A» ou

[41] I now turn to a brief review of the advance ruling service.

[42] An advance ruling is a written statement given by Revenue Canada to a taxpayer stating how Revenue Canada will interpret income tax law in its application to a specified transaction or transactions which the taxpayer is contemplating. The plaintiff alleges in his claim and the evidence supports the contention that rulings generally are sought as a result of ambiguity in the legislation or the complexity of a particular transaction. There is no legislative basis for the advance ruling process; it is an administrative service that at the relevant time operated pursuant to guidelines articulated in *Information Circular 70-6R2*. Salient features were:

(i) An advance ruling might be either favourable or unfavourable to the taxpayer's desired interpretation. Where an unfavourable advance ruling was to be issued, the taxpayer was given the opportunity to withdraw the request for an advance ruling.

(ii) An advance ruling was regarded as binding upon Revenue Canada.

(iii) The purpose of the advance ruling service was to promote voluntary compliance, uniformity and self-assessment by providing certainty with respect to the tax implications of proposed transactions.

(iv) Advance rulings would be given only in respect of proposed transactions, and were not issued in respect of transactions that were already completed or on a series of transactions that were significantly advanced.

(v) Any material omission or misrepresentation in the statement of relevant facts or proposed transactions provided by the taxpayer resulted in the advance ruling being considered invalid by Revenue Canada.

(vi) Requests for advanced rulings might be refused in a number of circumstances, including where the

«B». Deux sociétés en cause sont désignées comme étant la «société publique» et la «société privée».

[41] J'examinerai maintenant brièvement le fonctionnement du service des décisions anticipées.

[42] Une décision anticipée est une déclaration que Revenu Canada fait par écrit à un contribuable, indiquant l'interprétation qu'il donnera à la législation en matière d'impôt sur le revenu en ce qui concerne son application à une opération ou à des opérations précises que le contribuable envisage de conclure. Le demandeur allègue dans sa demande, allégation qui est étayée par la preuve, qu'une décision est en général demandée parce que la législation est ambiguë ou qu'une opération particulière est complexe. Le processus applicable aux décisions anticipées n'a aucun fondement législatif; il s'agit d'un service administratif qui, au moment pertinent, était exploité conformément aux lignes directrices énoncées dans la *Circulaire d'information 70-6R2*, dont les points saillants sont ci-après énoncés:

(i) Une décision anticipée pouvait être favorable ou défavorable à l'interprétation recherchée par le contribuable. Lorsqu'une décision anticipée défavorable devait être rendue, le contribuable avait la possibilité de retirer la demande de décision anticipée.

(ii) Une décision anticipée était considérée comme liant Revenu Canada.

(iii) Le service des décisions anticipées cherchait à encourager l'observation volontaire, l'uniformité et l'autocotisation en permettant de déterminer avec certitude les attributs fiscaux des opérations envisagées.

(iv) Les décisions anticipées n'étaient rendues qu'à l'égard d'opérations envisagées et non à l'égard d'opérations qui avaient déjà été conclues ou d'une série d'opérations qui avaient en bonne partie été menées à terme.

(v) En cas d'omission ou de fausse déclaration importante dans l'énoncé des faits pertinents ou des opérations envisagées fourni par le contribuable, Revenu Canada considérait la décision anticipée comme invalide.

(vi) La demande visant à l'obtention d'une décision anticipée pouvait dans certaines circonstances être

transaction was to be completed at some indefinite future time, and where all the pertinent facts could not be established at the time the request for the advance ruling was made.

(vii) The Advance Rulings Directorate also provided written opinions on the interpretation of specific provisions of the law. However, when a requested interpretation related to a contemplated transaction, it was suggested by Revenue Canada that taxpayers should request an advance ruling rather than an opinion.

[43] As for how requests for an advance ruling were dealt with, the process is described in a Revenue Canada publication "The Rulings Directorate Service" and was explained more fully in evidence by Mr. R. Read. Mr. Read served as a Director in Corporate Rulings from 1980 to 1984, Director of Specialty Rulings from 1986 to 1988 and Director General of Rulings from 1989 to 1993. He was not cross-examined on his explanation of how the Rulings Directorate operated at the relevant time.

[44] On receipt, a request for an advance ruling was passed to a rulings officer, usually an accountant or a lawyer, who would review the request to ensure completeness, research the issue or issues posed, and prepare a draft response. The draft response would be reviewed by the ruling officer's section chief. When approved by the section chief the proposed ruling would generally go to one of four directors in the Rulings Directorate for signature. The director could revise the proposed response. If the director felt it was an unusual case and felt other directors should be made aware of it, or if the director wanted input from some of the other directors, or if the director was concerned that the ruling might be contentious and "go up the line", then the matter would be put before the Rulings Review Committee. That committee met weekly and was composed of the four directors and the Director General of Rulings. In the event that it was believed that a taxpayer would seek recourse from a higher authority, briefing notes would be prepared for either the Deputy Minister or the Minister. Either event, according to Mr.

refusée, notamment lorsque l'opération devait être conclue à un moment indéterminé dans l'avenir et lorsque les faits pertinents ne pouvaient pas tous être établis au moment où la demande était faite.

(vii) La Direction des décisions anticipées délivrait également des avis écrits au sujet de l'interprétation de dispositions précises de la loi. Toutefois, lorsqu'une interprétation demandée se rapportait à une opération envisagée, Revenu Canada recommandait aux contribuables de demander une décision anticipée plutôt qu'un avis.

[43] Quant à la façon dont les demandes de décision anticipée étaient traitées, la procédure est décrite dans une publication de Revenu Canada intitulée: «Direction des décisions —Services offerts»; cette procédure a été expliquée d'une façon plus complète dans le témoignage de M. R. Read, qui avait été directeur des décisions concernant les corporations, de 1980 à 1984, directeur des décisions spécialisées, de 1986 à 1988, et directeur général des décisions, de 1989 à 1993. M. Read n'a pas été contre-interrogé au sujet des explications qu'il avait données relativement au fonctionnement de la Direction des décisions au moment pertinent.

[44] Sur réception, une demande de décision anticipée était transmise à un agent des décisions, qui était habituellement comptable ou avocat; celui-ci examinait la demande en vue de s'assurer qu'elle était complète, effectuait des recherches sur la question ou sur les questions posées et préparait un projet de réponse. Le projet était examiné par le chef de section de l'agent en question. Une fois approuvée par le chef de section, la décision proposée était en général transmise à l'un des quatre directeurs, au sein de la Direction des décisions, pour que celui-ci la signe. Le directeur pouvait réviser la réponse proposée. Si le directeur croyait qu'il s'agissait d'un cas inhabituel et s'il croyait que d'autres directeurs devaient être mis au courant de la situation, ou si le directeur voulait obtenir les commentaires de certains autres directeurs ou encore s'il craignait que la décision prête à controverse et [TRADUCTION] «soit transmise à un palier supérieur», l'affaire était soumise au Comité de révision des décisions. Ce comité se réunissait toutes les semaines; il était composé des quatre directeurs et du directeur général des décisions. Si l'on croyait que le

Read, “elevated the decision level” to that level. Another witness confirmed that if a matter was referred to the Deputy Minister, he became responsible to make the decision. Matters were not then remitted to the Rulings Review Committee.

[45] Mr. Read also testified that as a result of a review of Revenue Canada conducted in 1985, the Minister had undertaken that Revenue Canada would avoid refusing to rule as much as possible. After that ministerial commitment, Mr. Read could not recall a case where Revenue Canada refused to rule.

[46] Turning now to the facts of this case, on March 8, 1991, a request for an advance ruling was made by Mr. Lawyer. Subsequently, upon being advised that Revenue Canada would not be able to grant an affirmative ruling on an important aspect of the then proposed transactions, the request was withdrawn and replaced with the request dated November 7, 1991.

[47] The facts giving rise to the November 7, 1991 ruling request were described as follows in the request.

[48] The late A had established the Family Trust (sometimes “FT”) for the benefit of B and the children of B, one of whom was the taxpayer, C. The taxpayer’s interest in the FT was subsequently contributed to the Protective Trust (sometimes “PT”) in or about 1987. C was the sole beneficiary of the PT. At the time the ruling was requested, FT, PT and C were resident in Canada, but C had decided to take up permanent residence in the United States.

[49] At the time of the ruling request the principal assets of the FT consisted of the beneficial ownership of a number of shares of Public Co., a taxable Canadian corporation, and a public corporation, as each term was defined in the Act. The FT had acquired the relevant Public Co. shares as a result of an exchange of its

contribuable s’adresserait à une autorité supérieure, des notes d’information étaient préparées à l’intention du sous-ministre ou du ministre. Selon M. Read, dans un cas comme dans l’autre, [TRADUCTION] «la décision était portée» à ce palier. Un autre témoin a confirmé que si une affaire était renvoyée au sous-ministre, celui-ci était alors responsable de la prise de la décision, auquel cas l’affaire n’était pas soumise au Comité de révision des décisions.

[45] M. Read a également témoigné que, par suite d’un examen de Revenu Canada effectué en 1985, le ministre avait convenu que Revenu Canada éviterait, dans la mesure du possible, de refuser de rendre une décision. M. Read ne pouvait se rappeler d’aucun cas dans lequel Revenu Canada avait refusé de rendre une décision après que le ministre eut pris cet engagement.

[46] Quant aux faits de la présente espèce, le 8 mars 1991, M. l’avocat a demandé qu’une décision anticipée soit rendue. Par la suite, après qu’on eut fait savoir que Revenu Canada ne pourrait pas rendre une décision favorable sur un aspect important des opérations alors envisagées, la demande a été retirée et remplacée par la demande en date du 7 novembre 1991.

[47] Les faits ayant donné lieu à la demande de décision du 7 novembre 1991 ont été énoncés comme suit dans la demande.

[48] Feu A avait constitué la fiducie familiale (parfois désignée sous le nom de «FF») au profit de B et des enfants de B, dont l’un était le contribuable C. La participation du contribuable dans la FF a par la suite été versée dans la fiducie de protection des actifs (parfois désignée comme étant la «FP») vers 1987. Or, C était l’unique bénéficiaire de la FP. Au moment où la décision a été demandée, la FF, la FP et C résidaient au Canada, mais C avait décidé de résider en permanence aux États-Unis.

[49] Au moment où la demande de décision a été faite, les principaux actifs de la FF étaient composés d’un titre de propriété bénéficiaire afférent à un certain nombre d’actions de la société publique, une société par actions canadienne imposable qui était une société publique, au sens où chaque expression est définie dans la Loi. La FF

ownership of shares in Private Co. for newly issued common shares of Public Co. The ruling request stated as a fact that the shares of Private Co. were taxable Canadian property of the FT as defined in subparagraph 115(1)(b)(iii) [as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 74] of the Act, and that the FT and Public Co. had jointly elected that the provisions of subsection 85(1) [as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 40; 1988, c. 55, s. 58] would apply to the exchange so that by virtue of paragraph 85(1)(i) of the Act, the Public Co. shares received by the FT on the share exchange were taxable Canadian property of the FT.

[50] The proposed transactions were described in the following terms. After C took up residence in the United States, the trustees of the PT would resign to be replaced by trustees resident in the United States. The place of administration of the PT would be moved so that the PT would cease to be resident in Canada and would become resident in the United States. Subsequently, but prior to January 1, 1992, the FT would distribute to the PT beneficial ownership of a number of the exchanged Public Co. shares.

[51] Two rulings were requested in respect of those proposed transactions. First, a ruling that the FT would be deemed to dispose of the Public Co. shares distributed to the PT at their adjusted cost base, and the PT would be deemed to acquire those shares at the same amount. Second, a ruling that the PT would not be deemed by subsection 48(1) [as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 9; 1979, c. 5, s. 13; 1984, c. 45, s. 13; 1986, c. 6, s. 21] of the Act to dispose of its interest in the FT when it ceased to be resident in Canada.

[52] By November 8, 1991, the ruling request had been referred to Mr. Chan who determined that the ruling would turn upon whether a Canadian resident could hold "taxable Canadian property" as that term is defined in the Act [s. 248(1) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 125; 1980-81-82-83, c. 48, s. 108; 1985, c. 45,

avait acquis les actions en cause de la société publique en échangeant les actions qu'elle possédait dans la société privée contre des actions ordinaires de la société publique qui venaient d'être émises. Dans la demande de décision, il était déclaré que les actions de la société privée constituaient des biens canadiens imposables de la FF au sens du sous-alinéa 115(1)(b)(iii) [mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 74] de la Loi et que la FF et la société publique avaient conjointement décidé que les dispositions du paragraphe 85(1) [mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 40; 1988, ch. 55, art. 58] s'appliqueraient à l'échange de façon qu'en vertu du sous-alinéa 85(1)(i) de la Loi, les actions de la société publique que la FF avait reçues par suite de l'échange constituaient des biens canadiens imposables de la FF.

[50] Les opérations envisagées étaient décrites comme suit. Après que C fut devenu résident des États-Unis, les fiduciaires de la FP devaient démissionner et être remplacés par des fiduciaires résidant aux États-Unis. Le lieu d'administration de la FP changerait de façon que la FP cesse de résider au Canada et devienne résidente des États-Unis. Par la suite, avant le 1^{er} janvier 1992, la FF devait céder à la FP le titre de propriété bénéficiaire afférent à un certain nombre des actions de la société publique qui avaient été échangées.

[51] Deux décisions ont été demandées au sujet des opérations envisagées. En premier lieu, on demandait qu'il soit décidé que la FF était réputée aliéner les actions de la société publique qui avaient été attribuées à la FP au prix de base rajusté qui leur avait été imputé et que la FP était réputée acquérir ces actions à ce prix. En second lieu, on demandait une décision portant que la FP n'était pas réputée avoir aliéné, en vertu du paragraphe 48(1) [mod. par S.C. 1973-74, ch. 14, art. 9; 1979, ch. 5, art. 13; 1984, ch. 45, art. 13; 1986, ch. 6, art. 21] de la Loi, la participation qu'elle avait dans la FF lorsqu'elle avait cessé de résider au Canada.

[52] Le 8 novembre 1991, la demande de décision a été renvoyée à M. Chan, qui a conclu que la décision dépendait de la question de savoir si un résident du Canada pouvait détenir un «bien canadien imposable» au sens où cette expression est définie dans la Loi [art. 248(1) (mod. par S.C. 1974-75-76, ch. 26, art. 125;

s. 122)]. On November 14, 1991, Mr. Chan met with Mr. J. Bentley to discuss this issue. Mr. Bentley was a lawyer with the Department of Justice who had, with the exception of two periods totalling two and a half years, provided legal services to Revenue Canada since 1975. Mr. Bentley advised Mr. Chan that it was his initial view that a Canadian resident could not own taxable Canadian property.

[53] Mr. Chan also spoke on November 14 by telephone with Mr. S. Thompson, who was then a senior tax policy officer with the Department of Finance. Mr. Thompson advised Mr. Chan that from a tax policy view the argument that a resident could have taxable Canadian property “might not be without merit”.

[54] On November 18, 1991, Mr. Chan spoke to Mr. Lawyer about a number of matters related to the ruling request. Mr. Chan raised his concern as to whether a Canadian resident could own taxable Canadian property and therefore whether the Public Co. shares could be taxable Canadian property. Mr. Lawyer advised that in his view subsection 97(2) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 58; 1985, c. 45, s. 49] of the Act illustrated that a Canadian resident might hold taxable Canadian property. This was the first occasion on which Mr. Chan considered that subsection 97(2) might be relevant to the ruling request.

[55] The next day Mr. Chan spoke again to Mr. Bentley about the taxable Canadian property issue. Mr. Chan advised Mr. Bentley of Mr. Lawyer’s argument based on paragraph 97(2)(c) of the Act. Mr. Bentley responded that he had not previously considered the impact of that provision, but that having looked at it he had to agree with Mr. Lawyer.

[56] On November 21, 1991, Mr. Chan spoke again to Mr. Lawyer who at that point agreed with Mr. Chan that the proposed disposition of the shares by the PT would escape taxation in Canada because of the application of paragraph 5(a) of Article XIII [as am. by S.C. 1984, c. 20, Sch. II, art. VI] of the *Convention Between Canada*

1980-81-82-83, ch. 48, art. 108; 1985, ch. 45, art. 122)]. Le 14 novembre 1991, M. Chan a rencontré M. J. Bentley en vue d’examiner la question. M. Bentley était avocat au ministère de la Justice; il avait fourni des services juridiques à Revenu Canada depuis 1975, sauf pendant deux périodes ayant duré deux ans et demi en tout. M. Bentley a informé M. Chan qu’à première vue, il était d’avis qu’un résident du Canada ne pouvait pas posséder un bien canadien imposable.

[53] M. Chan a également parlé par téléphone, le 14 novembre, à M. S. Thompson, qui était alors agent principal de la politique de l’impôt au ministère des Finances. M. Thompson a informé M. Chan que, sur le plan de la politique fiscale, l’argument selon lequel un résident pouvait posséder un bien canadien imposable [TRADUCTION] «était peut-être bien fondé».

[54] Le 18 novembre 1991, M. Chan a parlé à M. l’avocat d’un certain nombre de questions liées à la demande de décision. Il se demandait si un résident du Canada pouvait posséder un bien canadien imposable et, par conséquent, si les actions de la société publique pouvaient constituer des biens canadiens imposables. M. l’avocat a fait savoir qu’à son avis, le paragraphe 97(2) [mod. par .S.C 1980-81-82-83, ch. 140, art. 58; 1985, ch. 45, art. 49] de la Loi indiquait qu’un résident du Canada pouvait détenir un bien canadien imposable. C’était la première fois que M. Chan considérait que le paragraphe 97(2) s’appliquait peut-être à la demande de décision.

[55] Le lendemain, M. Chan a de nouveau parlé à M. Bentley au sujet de la question du bien imposable canadien. Il a informé M. Bentley de l’argument fondé sur l’alinéa 97(2)(c) de la Loi invoqué par M. l’avocat. M. Bentley a répondu qu’il n’avait jamais encore tenu compte de l’effet de cette disposition, mais qu’après avoir examiné la question, il devait souscrire à l’avis de M. l’avocat.

[56] Le 21 novembre 1991, M. Chan a de nouveau parlé à M. l’avocat qui, à ce moment-là, a souscrit à l’avis qu’il a exprimé, à savoir que la disposition envisagée des actions de la FP serait soustraite à l’imposition au Canada à cause de l’application de l’alinéa (5)a) de l’article XIII [mod. par S.C. 1984, ch.

and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital, being Schedule I of the Canada-United States Tax Convention, 1984, S.C. 1984, c. 20 (the Treaty). That provision allowed Canada to tax a former resident residing in the United States on a capital gain if the former resident had been resident in Canada for 10 years during any period of 20 consecutive years preceding the disposition. While C had been so resident in Canada, the PT had not been resident in Canada for 10 years because it had only been created in 1987.

[57] On December 3, 1991, a representative of Revenue Canada wrote to Mr. R. A. Short, then the General Director of the Tax Policy and Legislation Branch of the Department of Finance. The letter informed Mr. Short of the matters disclosed in the advance ruling request and expressed the concern that the taxation in Canada of capital gains on taxable Canadian property could be avoided by using a trust and obtaining tax treaty protection. The letter concluded by noting that the Rulings Directorate intended to refuse to grant a favourable ruling and, if necessary, to bring the matter before the appropriate committee to recommend that the general anti-avoidance rule (GAAR) found in subsection 245(2) [as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 185] of the Act be applied to the transaction. In a prior draft of this letter, Mr. Chan had noted that except for the GAAR concerns, there was no strong technical argument for denying the requested rulings. Steps were never taken by the Rulings Directorate to refer the matter for application of the anti-avoidance rule.

[58] Following the letter to Mr. Short, a meeting took place between representatives of the Department of Finance and Revenue Canada on December 6, 1991. Mr. Thompson, his supervisor Ms. C. Muirhead, and another individual attended on behalf of the Finance Department. Ms. Muirhead at the time was the section chief for legislation relating to trusts. Revenue Canada was represented at the meeting by Mr. Chan,

20, annexe II, art. VI] de la *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, qui constitue l'annexe I de la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, S.C. 1984, ch. 20] (la Convention). Cette disposition permettait au Canada d'imposer un ancien résident qui résidait aux États-Unis à l'égard d'un gain en capital si celui-ci avait résidé au Canada pendant 10 ans au cours d'une période de 20 années consécutives ayant précédé la date de la disposition. Le contribuable C avait ainsi résidé au Canada pendant 10 ans, mais il n'en allait pas de même pour la FP, puisqu'elle avait uniquement été créée en 1987.

[57] Le 3 décembre 1991, un représentant de Revenu Canada a écrit à M. R. A. Short, qui était alors directeur général de la Direction de la politique et de la législation de l'impôt, au ministère des Finances. L'auteur de la lettre informait M. Short des faits énoncés dans la demande de décision anticipée; il se demandait s'il était possible de se soustraire à l'impôt canadien sur les gains en capital tirés d'un bien canadien imposable en ayant recours à une fiducie et en invoquant la protection fournie par une convention fiscale. Il terminait sa lettre en faisant remarquer que la Direction des décisions avait l'intention de refuser de rendre une décision favorable et voulait au besoin soumettre l'affaire au comité concerné en vue de recommander que la disposition générale anti-évitement (la DGAE) figurant au paragraphe 245(2) [mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 185] de la Loi s'applique à l'opération. M. Chan avait remarqué que, dans un projet antérieur de cette lettre, à l'exception des questions liées à la DGAE, aucun argument technique convaincant justifiant le refus de rendre les décisions demandées n'avait été mentionné. La Direction des décisions n'a jamais pris de mesures en vue de renvoyer l'affaire aux fins de l'application de la disposition anti-évitement.

[58] À la suite de la lettre adressée à M. Short, les représentants du ministère des Finances et les représentants de Revenu Canada se sont rencontrés le 6 décembre 1991. M. Thompson, sa superviseure, M^{me} C. Muirhead, et une autre personne assistaient à la réunion pour le compte du ministère des Finances. À ce moment-là, M^{me} Muirhead était chef de la section responsable de la législation relative aux fiducies.

Ms. C. Gouin-Toussaint (a director in the Advance Rulings Directorate) and three other individuals. At the December 6 meeting, the advance ruling request was discussed, including the taxable Canadian property issue. Mr. Thompson noted that in his view the argument that a Canadian resident could not own taxable Canadian property was “too weak” and could not be supported by Finance. The meeting ended with Finance not making any recommendations on what should or could be done to stop the transactions involved in the ruling request.

[59] On December 10, 1991, a memorandum prepared by Mr. Chan and signed by Ms. Gouin-Toussaint was submitted to the Rulings Review Committee. The memorandum set out the facts disclosed in the advance ruling request, the proposed transactions, and the rulings requested. The memorandum went on to provide an analysis. The analysis noted that there was no apparent problem with granting the second requested ruling to the effect that the PT would not be deemed to dispose of its interest in the FT when it ceased to be resident in Canada. However, the analysis noted that there was a problem with respect to the first requested ruling.

[60] With respect to that first requested ruling, the analysis set out the arguments for and against the proposition that a Canadian resident could hold taxable Canadian property. The analysis noted that in January of 1985 Revenue Canada had given an advance ruling in respect of a trust related to FT on the basis that a Canadian resident could hold taxable Canadian property, but that in May of 1985 an opinion was issued by Revenue Canada which expressed the opinion that only non-residents could hold taxable Canadian property. The analysis also noted that if a favourable ruling was provided Canada would lose its base for taxing the accrued capital gains on the Public Co. shares because of the application of the Treaty and the fact that PT had not been resident in Canada for 10 years.

M. Chan, M^{me} C. Gouin-Toussaint (directrice au sein de la Direction des décisions anticipées) et trois autres personnes représentaient Revenu Canada. Lors de la réunion du 6 décembre, il avait été question de la demande de décision anticipée et notamment de la question des biens canadiens imposables. M. Thompson a fait remarquer qu’à son avis, l’argument selon lequel un résident du Canada ne pouvait pas posséder un bien canadien imposable était [TRADUCTION] «trop faible» et que les Finances ne pouvaient pas y souscrire. La réunion a pris fin sans que le ministère des Finances fasse de recommandations au sujet des mesures qui devaient ou pouvaient être prises en vue d’empêcher la conclusion des opérations visées par la demande de décision.

[59] Le 10 décembre 1991, une note de service préparée par M. Chan et signée par M^{me} Gouin-Toussaint a été soumise au Comité de révision des décisions. On y énonçait les faits mentionnés dans la demande de décision anticipée, les opérations envisagées et les décisions demandées. Une analyse était ensuite effectuée. Dans cette analyse, on faisait remarquer que l’octroi de la deuxième décision demandée, selon laquelle la FP ne serait pas réputée aliéner sa participation dans la FF si elle cessait de résider au Canada, ne posait apparemment pas de problème. Toutefois, on ajoutait que la première décision demandée soulevait un problème.

[60] Quant à la première décision demandée, l’analyse énonçait les arguments en faveur et à l’encontre de la thèse selon laquelle un résident du Canada pouvait détenir un bien canadien imposable. On faisait remarquer qu’au mois de janvier 1985, Revenu Canada avait rendu une décision anticipée au sujet d’une fiducie se rapportant à une FF en se fondant sur le fait qu’un résident du Canada pouvait détenir un bien canadien imposable, mais qu’au mois de mai 1985, Revenu Canada avait délivré un avis selon lequel seuls les non-résidents pouvaient détenir un bien canadien imposable. Dans l’analyse, on faisait également remarquer que si une décision favorable était rendue, il y aurait érosion de l’assiette d’imposition des gains en capital accumulés sur les actions de la société publique à cause de l’application de la Convention et parce que la FP n’avait pas résidé au Canada pendant dix ans.

[61] The memorandum to the Rulings Review Committee also set out the concerns of Mr. Chan and Ms. Gouin-Toussaint with respect to the potential application of GAAR. Given the later significance of the GAAR concerns, it is helpful to quote those concerns as set out in the memorandum to the Rulings Review Committee:

Since the Act permits the tax free rollovers of TCP [taxable Canadian property] to non-residents and C will be relocating to the U.S., subsection 245(2) (GAAR) would not apply to the proposed transactions. However, if C returns to Canada within the next 10 years with the Public Co. Shares at their increased ACB [adjusted cost base], we would have to consider whether the intention was to obtain the increase in ACB of the shares and whether GAAR is applicable.

During telephone conversations, the taxpayer's representative said that it is not yet certain that C would not return to Canada. He said that it is possible that C may return to Canada in six months. [Underlining added.]

[62] The memorandum of December 10, 1991 concluded as follows:

The technical argument that the Public Co. Shares are not TCP is not a strong one because of the wording of paragraph 97(2)(c) and could likely be lost in court. However, in view of the significant amount of income tax that will be lost and the possibility that GAAR may be applicable if C returns to Canada shortly after the increase in the ACB of the shares has been achieved, we are requesting your support in refusing to rule on the proposed transactions. [Underlining added.]

[63] This request was considered by the Rulings Review Committee at its meeting of December 12, 1991. No conclusion was reached by the Rulings Review Committee on the taxable Canadian property issue. Instead, the Committee took the position that Revenue Canada was not in a position to provide an advance ruling for two reasons. First, it was noted that the few transactions disclosed raised the strong possibility of there being further transactions, some of which might be subject to GAAR. The taxpayer's representative was noted to have acknowledged that there could be more transactions, although he was not aware of any. Second, it was noted that the taxpayers were asking for a ruling that the Public Co. shares received as a result of the

[61] La note de service adressée au Comité de révision des décisions faisait en outre état des préoccupations de M. Chan et de M^{me} Gouin-Toussaint en ce qui concerne l'application possible de la DGAE. Étant donné l'importance qu'ont par la suite prise les questions liées à la DGAE, il est utile d'en faire mention, telles qu'elles sont énoncées dans la note de service en question:

[TRADUCTION] Étant donné que la Loi permet le transfert libre d'impôt d'un BCI [bien canadien imposable] en faveur de non-résidents et que C doit s'installer aux États-Unis, le paragraphe 245(2) (la DGAE) ne s'appliquerait pas aux opérations envisagées. Toutefois, si C revient au Canada dans les dix prochaines années et que le PBR [le prix de base rajusté] des actions de la société publique a augmenté, il nous faudra déterminer s'il existait une intention de bénéficier de l'augmentation du PBR des actions et si la DGAE s'applique.

Au cours de conversations téléphoniques, le représentant du contribuable a déclaré qu'il ne savait pas encore si C allait revenir au Canada. Il a affirmé qu'il était possible que C revienne au Canada dans six mois. [Non souligné dans l'original.]

[62] La note de service du 10 décembre 1991 se terminait comme suit:

[TRADUCTION] L'argument technique selon lequel les actions de la société publique ne constituent pas des BCI n'est pas convaincant compte tenu du libellé de l'alinéa 97(2)c); cet argument pourrait bien être rejeté par les tribunaux. Toutefois, étant donné le montant élevé d'impôt sur le revenu qui sera perdu et puisqu'il est possible que la DGAE s'applique si C revient au Canada peu de temps après que le PBR des actions aura augmenté, nous demandons votre appui aux fins du refus de rendre une décision au sujet des opérations envisagées. [Non souligné dans l'original.]

[63] Le Comité de révision des décisions a examiné cette demande lors de sa réunion du 12 décembre 1991. Il n'a tiré aucune conclusion au sujet de la question des biens canadiens imposables. Il a plutôt pris la position selon laquelle Revenu Canada n'était pas en mesure de rendre une décision anticipée, et ce, pour deux raisons. En premier lieu, il a été noté que les quelques opérations mentionnées montraient qu'il était fort possible que d'autres opérations soient conclues, dont certaines pourraient être assujetties à la DGAE. Il a été noté que le représentant du contribuable avait reconnu qu'il pourrait y avoir d'autres opérations, même si à sa connaissance aucune opération n'allait être conclue. En second lieu, il a été noté que les contribuables demandaient une

exchange are taxable Canadian property. As that transaction had already taken place the Rulings Review Committee concluded that it could not be ruled upon. Those reasons were grounded in the *Information Circular* 70-6R2.

[64] Later on December 12, after the meeting of the Rulings Review Committee, Mr. Chan and Ms. Gouin-Toussaint met with Mr. Bentley to again review the taxable Canadian property argument. Mr. Chan explained his concern with respect to the argument premised on subsection 97(2) of the Act. Mr. Bentley advised that while Mr. Chan had an arguable position, if asked as to the better view of the law Mr. Bentley would have to say that in view of paragraph 97(2)(c) the better view of the law is that a resident of Canada can have taxable Canadian property.

[65] Still later that afternoon Mr. Chan spoke to Mr. Lawyer. Mr. Chan explained Revenue Canada's concern that any gains by the trust would be tax free in Canada under paragraph 5(a) of Article XIII solely because the trust was not resident in Canada for 10 years in circumstances where the intent was always that Canada should be permitted to tax accrued gains on taxable Canadian property by a U.S. resident. Mr. Chan told Mr. Lawyer that the Rulings Review Committee had decided that Revenue Canada would refuse to rule on the request. Mr. Chan advised that Revenue Canada had legal advice to the effect that there was an arguable position that a Canadian resident could not hold taxable Canadian property. Mr. Chan made the point to Mr. Lawyer that Revenue Canada was also being asked to rule in a situation where it could not determine all of the contemplated transactions and there was a concern that either C or the trust could return to Canada with a stepped up adjusted cost base in the near future. Mr. Lawyer asked Mr. Chan where he could go from there and Mr. Chan replied that he could not think of anything that would help Mr. Lawyer. It was left between them that Mr. Lawyer would speak to Ms. Gouin-Toussaint.

décision portant que les actions de la société publique qui avaient été reçues par suite de l'échange constituaient des biens canadiens imposables. Étant donné que cette opération avait déjà eu lieu, le Comité de révision des décisions a conclu qu'aucune décision ne pouvait être rendue à ce sujet. Ces motifs étaient fondés sur la *Circulaire d'information* 70-6R2.

[64] Plus tard, le 12 décembre, après la réunion du Comité de révision des décisions, M. Chan et M^{me} Gouin-Toussaint ont rencontré M. Bentley en vue d'examiner de nouveau l'argument relatif aux biens canadiens imposables. M. Chan a exprimé ses préoccupations au sujet de l'argument fondé sur le paragraphe 97(2) de la Loi. M. Bentley a affirmé que la position prise par M. Chan était défendable, mais que, si on lui demandait quelle interprétation il convenait de donner à la loi, il se verrait obligé de dire que, compte tenu de l'alinéa 97(2)c), un particulier qui réside au Canada peut posséder un bien canadien imposable.

[65] Plus tard cet après-midi-là, M. Chan a parlé à M. l'avocat. Il a expliqué que Revenu Canada croyait que tout gain réalisé par la fiducie était libre d'impôt au Canada en vertu de l'alinéa (5)a) de l'article XIII, et ce, uniquement parce que la fiducie n'avait pas résidé au Canada pendant dix ans, alors que l'intention avait toujours été que le Canada soit autorisé à imposer les gains accumulés réalisés par un résident des États-Unis sur un bien canadien imposable. M. Chan a dit à M. l'avocat que le Comité de révision des décisions avait décidé que Revenu Canada refuserait de rendre une décision au sujet de la demande. Il a fait savoir que Revenu Canada avait obtenu un avis juridique selon lequel il était possible de soutenir qu'un résident du Canada ne pouvait pas posséder un bien canadien imposable. M. Chan a signalé à M. l'avocat que l'on demandait également à Revenu Canada de rendre une décision dans un cas où l'on ne pouvait pas déterminer quelles étaient toutes les opérations envisagées et que l'on craignait que C ou la fiducie puisse revenir au Canada dans un proche avenir avec un prix de base rajusté plus élevé. M. l'avocat a demandé à M. Chan quelles étaient les mesures à prendre et M. Chan a répondu qu'il ne pouvait pas songer à quoi que ce soit qui puisse l'aider. Il a été convenu que M. l'avocat parlerait à M^{me} Gouin-Toussaint.

[66] On December 13, 1991, Mr. Read wrote to legal services requesting a formal opinion on whether a resident of Canada can have taxable Canadian property. The letter noted Revenue Canada's understanding that although the position that a resident could not have taxable Canadian property is arguable, the better view might very well be to the contrary.

[67] That same day Mr. Lawyer provided a new request for an advance ruling. This differed from the November 7 request in that it was now proposed that shortly after C took up residence in the United States, the trustees of the PT would distribute to C the entire interest PT held in the FT. Shortly thereafter, but prior to January 1, 1992, FT would distribute to C directly beneficial ownership of the shares in Public Co. The rulings requested were, first, that PT would be deemed to dispose of its interest in the FT at its adjusted cost base and C would be deemed to acquire such interest at the same amount, and second, that FT would be deemed to dispose of the Public Co. shares at their adjusted cost base and C would be deemed to acquire such shares at the same amount.

[68] In the latter part of the afternoon on December 13, Ms. Gouin-Toussaint spoke to Mr. Lawyer advising him of a proposal to resolve the situation. She advised that Revenue Canada would be willing to rule as sought in the December 13 request if the Public Co. shares were distributed to C before C leaves Canada. Revenue Canada would specifically rule that there was no deemed disposition on C's departure. Ms. Gouin-Toussaint advised that because of the uncertainty as to whether the shares were taxable Canadian property, C would have to provide a waiver so that if C later reversed C's position so as to assert that the shares were not taxable Canadian property then the deemed disposition provision found in subsection 48(1) of the Act would apply.

[69] Implicit in Revenue Canada's advice that it would so rule was acceptance of the position that the shares were taxable Canadian property. This is because pursuant to section 48 of the Act when a taxpayer ceases

[66] Le 13 décembre 1991, M. Read a écrit aux services juridiques en vue de demander un avis formel au sujet de la question de savoir si un résident du Canada peut posséder un bien canadien imposable. L'auteur de la lettre faisait remarquer que même si, de l'avis de Revenu Canada, la position selon laquelle un résident ne pouvait pas posséder un bien canadien imposable était défendable, il se pourrait bien que ce soit le contraire.

[67] Ce jour-là, M. l'avocat a de nouveau demandé une décision anticipée. La demande était différente de celle du 7 novembre en ce sens que l'on prévoyait maintenant que peu de temps après que C eut commencé à résider aux États-Unis, les fiduciaires de la FP remettraient à celui-ci toute la participation que la FP possédait dans la FF. Peu de temps après, mais avant le 1^{er} janvier 1992, la FF devait céder directement à C le titre de propriété bénéficiaire afférent aux actions de la société publique. Les décisions demandées étaient, en premier lieu, que la FP serait réputée aliéner sa participation dans la FF au prix de base rajusté et que C serait réputé acquérir pareille participation à ce prix et, en second lieu, que la FF serait réputée aliéner les actions de la société publique au prix de base rajusté et que C serait réputé acquérir pareilles actions à ce prix.

[68] À la fin de l'après-midi du 13 décembre, M^{me} Gouin-Toussaint a parlé à M. l'avocat et l'a informé d'une proposition visant à régler la situation. Elle lui a fait savoir que Revenu Canada était prêt à rendre la décision visée par la demande du 13 décembre si les actions de la société publique étaient remises à C avant que celui-ci quitte le Canada. Revenu Canada déciderait expressément qu'il n'y avait pas de disposition présumée au moment du départ de C. M^{me} Gouin-Toussaint a fait savoir qu'à cause de l'incertitude qui régnait au sujet de la question de savoir si les actions constituaient des biens canadiens imposables, C devrait fournir une renonciation de sorte que, s'il changeait par la suite d'idée et affirmait que les actions ne constituaient pas des biens canadiens imposables, le paragraphe 48(1) de la Loi concernant la disposition présumée s'appliquerait.

[69] En affirmant qu'il rendrait une telle décision, Revenu Canada laissait implicitement entendre qu'il retenait la thèse selon laquelle les actions constituaient des biens canadiens imposables, et ce, parce que

to be resident in Canada the taxpayer is deemed to have disposed of property other than taxable Canadian property. Also implicit in Ms. Gouin-Toussaint's advice was acceptance that the fact that the exchange by which the Public Co. shares were received had already taken place was not a bar to a ruling.

[70] On December 16, 1991, a meeting took place between Ms. Gouin-Toussaint, Mr. Chan and Mr. R. Thompson on behalf of Revenue Canada, and Mr. Lawyer, Mr. Accountant and Mr. Advisor on behalf of the taxpayer. Mr. Lawyer explained that he was withdrawing the December 13, 1991 request for a ruling because it had been determined that on a direct distribution to C, as had been proposed, there would have to be public disclosure that C is entitled to the worth of the shares. This was said to raise concerns with respect to C's personal security.

[71] At the December 16 meeting, the representatives of Revenue Canada reiterated why they were of the view that Revenue Canada could not rule on the November 7 proposed transactions. Revenue Canada's concerns centered on the uncertainty as to whether a Canadian resident could hold taxable Canadian property, the possibility of GAAR being triggered by future transactions, and the concern at the unintended result that the capital gains by the trust would be tax free. No concern was expressed about the "completed transaction" issue previously referenced by the Rulings Review Committee. Mr. Lawyer then proposed that in addition to the proposed transactions FT would provide a waiver for the taxation year of the distribution so that the FT could be reassessed under subsection 107(5) [as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 74] of the Act if it was later determined that the shares are not taxable Canadian property. It was also proposed that the taxpayers would add to the facts contained in the ruling request that PT would not dispose of the shares for 5 years. Five years was apparently selected because Mr. Lawyer was of the view that 10 years would be too long a restriction. The latter offer was to assuage the GAAR concerns based upon potential future transactions.

conformément à l'article 48 de la Loi, le contribuable qui cesse de résider au Canada est réputé avoir disposé d'un bien autre qu'un bien canadien imposable. L'avis exprimé par M^{me} Gouin-Toussaint laissait également implicitement entendre qu'il était reconnu que le fait que l'échange à la suite duquel les actions de la société publique avaient été reçues avait déjà eu lieu n'empêchait pas de rendre une décision.

[70] Le 16 décembre 1991, M^{me} Gouin-Toussaint, M. Chan et M. R. Thompson, pour le compte de Revenu Canada, et M. l'avocat, M. le comptable et M. le conseiller, pour le compte du contribuable, se sont rencontrés. M. l'avocat a expliqué qu'il retirait la demande qu'il avait faite le 13 décembre 1991 en vue d'obtenir une décision parce qu'il avait été conclu que si les actions étaient directement remises à C, comme on proposait de le faire, il faudrait divulguer publiquement que C avait droit à la valeur des actions. On craignait pour la sécurité personnelle de C.

[71] Lors de la réunion du 16 décembre, les représentants de Revenu Canada ont de nouveau fait savoir pourquoi, à leur avis, Revenu Canada ne pouvait pas rendre une décision au sujet des opérations envisagées dans la demande du 7 novembre. Les préoccupations de Revenu Canada étaient fondées sur l'incertitude qui régnait au sujet de la question de savoir si un résident canadien pouvait détenir un bien canadien imposable, sur le fait qu'il était possible que l'application de la DGAE soit déclenchée par des opérations futures et sur le fait que les gains en capital réalisés par la fiducie seraient libres d'impôt, soit un résultat non voulu. Aucune préoccupation n'a été exprimée au sujet de la question de [TRADUCTION] l'«opération conclue» dont le Comité de révision des décisions avait déjà fait mention. M. l'avocat a ensuite proposé qu'en plus des opérations envisagées, la FF fournisse une renonciation pour l'année d'imposition au cours de laquelle les actions étaient remises, de sorte qu'elle pourrait faire l'objet d'une nouvelle cotisation en vertu du paragraphe 107(5) [mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 74] de la Loi s'il était par la suite conclu que les actions ne constituaient par des biens canadiens imposables. Il a également été proposé que les contribuables ajoutent aux faits énoncés dans la demande de décision la condition selon laquelle, pendant cinq ans,

[72] Later on December 16, Mr. Chan and Ms. Gouin-Toussaint met with Mr. Read to discuss the latest proposal. Mr. Chan was instructed to prepare a briefing note for the Assistant Deputy Minister, Mr. D. Lefebvre, to give to the Deputy Minister, Mr. P. Gravelle.

[73] Mr. Chan did prepare a number of drafts of a briefing note, each submitted to Ms. Gouin-Toussaint. The final version he prepared was dated December 18, 1991. The draft briefing note set out the underlying facts and the transactions proposed in the November 7 ruling request and discussed the relevant issues. The first issue identified in the briefing note was whether the shares of Public Co. were taxable Canadian property. The note stated that the law was not clear and that the departments of Finance and Justice agree that it is not certain that the Public Co. shares are taxable Canadian property. This omitted reference to the advice received as to the strength of the argument that a resident could own taxable Canadian property. The second issue identified was whether avoidance provisions applied to the PT. It was noted that any gain on the sale of the Public Co. shares would be exempt from tax in Canada under the Treaty because the PT would not have been resident in Canada for 10 years. It was also said to be clear that if the PT had not been created and the FT distributed the Public Co. shares to C that Canada could tax any gain on the sale of the Public Co. shares within 10 years of C becoming a U.S. resident because C had been a resident of Canada for 10 of the 20 years preceding the sale of the shares. Because the purpose of the establishment or maintenance of the PT could only be determined from the circumstances of the formation and continued existence of the trust it was said that the avoidance issue could not be established on a ruling basis.

la FP ne disposerait pas des actions. Le choix d'une période de cinq ans était apparemment fondé sur le fait que, de l'avis de M. l'avocat, une période de dix ans serait une restriction trop longue. La dernière offre visait à dissiper les préoccupations liées à la DGAE fondées sur la possibilité que des opérations soient conclues dans l'avenir.

[72] Plus tard le 16 décembre, M. Chan et M^{me} Gouin-Toussaint ont rencontré M. Read pour parler de la dernière proposition qui avait été faite. On a demandé à M. Chan de préparer une note d'information à l'intention du sous-ministre adjoint, M. D. Lefebvre, pour que celui-ci la transmette au sous-ministre, M. P. Gravelle.

[73] M. Chan a de fait préparé un certain nombre de projets de notes d'information, qu'il a soumis à M^{me} Gouin-Toussaint. La version finale qu'il a préparée était datée du 18 décembre 1991. Le projet de note d'information énonçait les faits de l'affaire et les opérations proposées dans la demande de décision du 7 novembre et traitait des questions pertinentes. La première question mentionnée dans la note d'information était de savoir si les actions de la société publique constituaient des biens canadiens imposables. L'auteur de la note affirmait que la loi n'était pas claire et que les ministères des Finances et de la Justice s'entendaient pour dire qu'il n'était pas certain que les actions de la société publique constituent des biens canadiens imposables. Il n'était pas fait mention de l'avis obtenu au sujet du bien-fondé de l'argument selon lequel un résident pouvait posséder un bien canadien imposable. La deuxième question mentionnée était de savoir si les dispositions anti-évitement s'appliquaient à la FP. On a fait remarquer que tout gain tiré de la vente des actions de la société publique serait, en vertu de la Convention, exonéré d'impôt au Canada parce que la FP n'aurait pas résidé au Canada pendant dix ans. Il a également été soutenu que, de toute évidence, si la FP n'avait pas été créée et si la FF remettait les actions de la société publique à C, le Canada pouvait imposer tout gain tiré de la vente des actions de la société publique dans les dix ans suivant la date à laquelle C devenait résident américain puisque ce dernier avait résidé au Canada pendant dix ans, au cours des 20 années ayant précédé la date de la vente des actions. Il a été soutenu qu'étant

[74] The briefing note advised that Mr. Lawyer and Mr. Accountant had been informed that Revenue Canada was unable to rule on the original transactions because the transactions which the taxpayer claims gave rise to the taxable Canadian property status were completed transactions. It was also noted that the taxpayer was willing to have the FT provide a waiver for the taxation year in which the Public Co. shares are transferred to the PT and, in addition, undertake that the PT would not dispose of the shares within the next 10 years. The conclusion of the briefing note was that the latest request contained most of the problems inherent in the original ruling request; therefore the taxpayer's representative had been advised that Revenue Canada was unable to rule.

[75] The oral evidence, which I accept, was to the effect that this draft briefing note, while discussed at subsequent meetings, was never formally sent from the Assistant Deputy Minister to the Deputy Minister.

[76] On December 18, 1991, Ms. Gouin-Toussaint spoke to Mr. Advisor and told him that they could not accept the then latest proposal. Mr. Advisor then advised Ms. Gouin-Toussaint that the taxpayer would also be prepared to opt out of treaty protection by not claiming a deduction under paragraphs 115(1)(d) [as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 88] and 110(1)(f) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 65; 1988, c. 55, s. 77] of the Act for the next 10 years.

[77] Later on December 18, 1991, Ms. Gouin-Toussaint and Mr. Chan met with Mr. Bentley. At that time Mr. Bentley advised that the taxpayer's agreement to opt out of treaty protection would not, in his view, be enforceable. Mr. Bentley referred to the decision of *Cohen (N) v The Queen*, [1980] CTC 318 (F.C.A.).

donné que le but dans lequel la FP avait été constituée ou maintenue pouvait uniquement être déterminé à partir des circonstances y afférentes, la question de l'évitement ne pouvait pas être tranchée au moyen d'une décision.

[74] L'auteur de la note d'information déclarait que M. l'avocat et M. le comptable avaient été informés que Revenu Canada n'était pas en mesure de rendre une décision au sujet des opérations initiales parce que les opérations qui, selon le contribuable, conféraient la qualité de bien canadien imposable avaient déjà été conclues. Il a également été noté que le contribuable voulait bien que la FF fournisse une renonciation pour l'année d'imposition dans laquelle les actions de la société publique étaient transférées à la FP et, de plus, s'engage à ce que la FP ne dispose pas des actions dans les dix années suivantes. L'auteur de la note d'information concluait que la dernière demande soulevait la plupart des problèmes inhérents à la demande initiale de décision; le représentant du contribuable avait donc été informé que Revenu Canada n'était pas en mesure de rendre une décision.

[75] Selon la preuve orale, que je retiens, le sous-ministre adjoint n'avait jamais officiellement transmis au sous-ministre ce projet de note d'information, même si le projet avait été examiné lors de réunions subséquentes.

[76] Le 18 décembre 1991, M^{me} Gouin-Toussaint a parlé à M. le conseiller et lui a fait savoir que l'on ne pouvait pas accepter la dernière proposition. M. le conseiller a ensuite informé M^{me} Gouin-Toussaint que le contribuable était également prêt à renoncer à la protection fournie par la Convention en omettant de demander une déduction en vertu des alinéas 115(1)d) [mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 88] et 110(1)f) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 65; L.C. 1988, ch. 55, art. 77] de la Loi, et ce, pour les dix prochaines années.

[77] Plus tard le 18 décembre 1991, M^{me} Gouin-Toussaint et M. Chan ont rencontré M. Bentley. À ce moment-là, M. Bentley a déclaré qu'à son avis, la renonciation à la protection de la Convention ne serait pas exécutoire. Il a cité à l'appui la décision qui avait été rendue dans l'affaire *Cohen (N) c La Reine*, [1980] CTC 318 (C.A.F.).

[78] After meeting with Mr. Bentley, Ms. Gouin-Toussaint and Mr. Chan met with Mr. Read. Mr. Read advised that he would call the Assistant Deputy Minister to inform him of what was happening and then a decision on the ruling would be made. Ms. Gouin-Toussaint instructed Mr. Chan to call Mr. Advisor to inform him that no decision had yet been reached and that his proposal was still being considered.

[79] On December 19, 1991, Mr. Lawyer made a written submission to Mr. Read on the issue of whether or not an undertaking not to invoke a treaty benefit would be valid. Mr. Lawyer relied on the decision of the Supreme Court in *Smerchanski v. Minister of National Revenue*, [1977] 2 S.C.R. 23.

[80] On December 19, 1991, Mr. Bentley provided an unsigned draft legal opinion to the Rulings Directorate in response to the request of December 13, 1991. The opinion noted that the Act was ambiguous with respect to whether a Canadian resident could own taxable Canadian property. Mr. Bentley concluded in the opinion that:

However, given the general scheme of the Act, I share your view that an argument is available that only a non-resident can dispose of "taxable Canadian property" for purposes of the deeming provisions of paragraph 85(1)(i) of the Act.

Mr. Bentley testified, and I accept, that he sent the opinion to Mr. Read in draft following discussions with Mr. Read where it was agreed that the opinion would be given in draft form. Mr. Bentley also testified, and I accept, that the draft opinion provided the "strongest view" he could to show there was a basis not to rule favourably. Put more succinctly, Mr. Bentley was prepared to support Mr. Read to the extent that he would maintain that Mr. Read's position was arguable. Prior to December 19, Mr. Bentley had told Revenue Canada orally that his better view was that a resident of Canada could own taxable Canadian property.

[81] By December 20, 1991, Mr. Chan had also prepared the initial draft of a briefing note to be sent by

[78] Après avoir rencontré M. Bentley, M^{me} Gouin-Toussaint et M. Chan ont rencontré M. Read, qui a déclaré qu'il appellerait le sous-ministre adjoint en vue de le mettre au courant de la situation et qu'une décision serait alors prise au sujet de la décision anticipée. M^{me} Gouin-Toussaint a demandé à M. Chan d'appeler M. le conseiller pour l'informer qu'aucune décision n'avait encore été prise et que sa proposition était encore à l'étude.

[79] Le 19 décembre 1991, M. l'avocat a présenté des arguments écrits à M. Read au sujet de la question de la validité de l'engagement selon lequel la Convention ne serait pas invoquée. M. l'avocat se fondait sur la décision que la Cour suprême avait rendue dans l'affaire *Smerchanski c. Ministre du Revenu national*, [1977] 2 R.C.S. 23.

[80] Le 19 décembre 1991, M. Bentley a remis un projet d'avis juridique non signé à la Direction des décisions en réponse à la demande du 13 décembre 1991. Il y faisait remarquer que la Loi était ambiguë en ce qui a trait à la question de savoir si un résident canadien pouvait posséder un bien canadien imposable et concluait ce qui suit:

[TRADUCTION] Toutefois, étant donné l'économie générale de la Loi, je suis d'accord avec vous pour dire qu'il est possible de soutenir que seul un non-résident peut disposer d'un «bien canadien imposable» pour l'application des dispositions déterminatives de l'alinéa 85(1)i) de la Loi.

M. Bentley a témoigné, témoignage que je retiens, avoir envoyé le projet d'avis à M. Read à la suite des discussions qui avaient eu lieu avec celui-ci, au cours desquelles l'on s'était entendu pour que l'avis soit exprimé sous forme de projet. M. Bentley a également témoigné, témoignage que je retiens, que tel était [TRADUCTION] l'«avis le plus ferme» qu'il puisse exprimer en tant que fondement justifiant une décision défavorable. Bref, M. Bentley était prêt à appuyer M. Read dans la mesure où il maintenait que la position prise par ce dernier était défendable. Avant le 19 décembre, M. Bentley avait oralement fait savoir à Revenu Canada qu'à son avis, un résident du Canada pouvait posséder un bien canadien imposable.

[81] Le 20 décembre 1991, M. Chan avait également préparé un projet initial de note d'information que le

the Deputy Minister to the Minister, Otto Jelinek. This memo set out the background facts, the applicable law, the department's concerns, and a conclusion. The view was stated that the Public Co. shares are not taxable Canadian property. It was stated that "[w]e have tax policy support and some legal support for this view". The concern was noted in the draft briefing memo that by taking the view that the Public Co. shares constitute taxable Canadian property and using the Protective Trust, the taxpayer would be in a position not only to postpone the Canadian tax but also to eliminate it completely, or to return to Canada with a cost for the shares equal to their fair market value. The draft note contained the conclusion that the taxpayer's representative had been advised that Revenue Canada would be unable to provide an advance income tax ruling. I am satisfied that while this may have been the conclusion anticipated by the authors of the memo, the taxpayer's representative had not yet so been advised.

[82] I also accept that by this point in time the department had been advised of the taxpayer's intent to go over the head of the Rulings Directorate. In this connection, Mr. Read testified that if it "was fairly obvious when it went to the review committee that unless something clarified the issues, that we would probably be on the refusal to rule clause, in which case the taxpayer was almost certain to go up the line over my head". By December 18, Mr. Advisor had requested a meeting with Mr. Read. At that meeting Mr. Advisor told Mr. Read that he was going over Mr. Read's head and Mr. Advisor asked Mr. Read to review the matter one last time. Mr. Read agreed to review the matter again. The draft briefing note to the Minister was prepared in anticipation that the Minister might be contacted on the taxpayer's behalf, although as events developed I find that it was never sent but remained unsigned, in draft form. I am satisfied on the evidence that as events developed the taxpayer in fact never went over Mr. Read to higher authorities.

sous-ministre devait transmettre au ministre Otto Jelinek. Cette note énonçait les faits de l'affaire, les dispositions législatives applicables et les préoccupations du ministère et renfermait une conclusion. Il y était affirmé que les actions de la société publique ne constituaient pas des biens canadiens imposables. Voici ce que M. Chan disait: [TRADUCTION] «Notre avis est étayé par la politique fiscale et, dans une certaine mesure, sur le plan juridique.» M. Chan faisait remarquer qu'en adoptant la position selon laquelle les actions de la société publique constituaient des biens canadiens imposables et en se fondant sur la fiducie de protection des actifs, le contribuable serait en mesure non seulement de reporter l'impôt canadien, mais aussi de l'éliminer complètement, ou de revenir au Canada à un moment où le coût des actions serait égal à leur juste valeur marchande. M. Chan disait que le représentant du contribuable avait été informé que Revenu Canada ne serait pas en mesure de rendre une décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu. Je suis convaincue que telle était peut-être la conclusion prévue par l'auteur de la note, mais il reste que le représentant du contribuable n'en avait pas encore été informé.

[82] Je reconnais également qu'à ce moment-là, le ministère avait été mis au courant de l'intention du contribuable de passer outre à l'opinion de la Direction des décisions. À cet égard, M. Read a témoigné que s'il [TRADUCTION] «était tout à fait évident, au moment du renvoi de l'affaire au Comité de révision, qu'à moins que les questions ne soient éclaircies, la clause de refus de rendre une décision s'appliquerait probablement, le contribuable s'adresserait fort probablement aux supérieurs hiérarchiques». Le 18 décembre, M. le conseiller a demandé à rencontrer M. Read. Lors de cette rencontre, M. le conseiller a fait savoir qu'il s'adresserait aux autorités supérieures et il a demandé à M. Read d'examiner l'affaire une dernière fois. M. Read a consenti à le faire. Le projet de note d'information à l'intention du ministre a été préparé en prévision du fait que l'on communiquerait peut-être avec celui-ci pour le compte du contribuable, mais je constate qu'en fin de compte, le projet n'a jamais été envoyé, et qu'il est resté tel quel sans être signé. Compte tenu de la preuve, je suis convaincue qu'en fin de compte, le contribuable ne s'est en fait jamais adressé aux autorités supérieures.

[83] At 4:00 p.m. on December 20, a meeting took place in the office of the Assistant Deputy Minister with respect to the outstanding request for an advance ruling. In attendance were Mr. Lefebvre, Mr. Read, Ms. Gouin-Toussaint, Mr. Bentley, Mr. Chan, and Mr. R. Beith. Mr. Beith was at the time the Deputy Minister's principal technical advisor. Mr. Beith was a former director general of the Rulings Directorate and was described by Mr. Read to be probably the most experienced technical person in the department at the time. Mr. Lefebvre described Mr. Beith to be the very top tax professional in the department.

[84] Mr. Lefebvre testified, and I accept, that prior to this meeting he had apprised the Deputy Minister of the ruling request and had verbally informed the Deputy Minister that the Rulings Directorate was working on the ruling and of the steps that needed to be taken "to make sure that the right people would be looking at it to bring it to its due conclusion". Mr. Lefebvre was not cross-examined on that evidence.

[85] The December 20 meeting lasted for some two hours. At the meeting the participants had before them copies of the December 18 version of the draft memo to the Deputy Minister and the first draft of the draft memo to the Minister. Mr. Beith, Mr. Read and Ms. Gouin-Toussaint saw at least one of the purposes of the meeting to be to brief Mr. Beith.

[86] Mr. Lefebvre's recollection of the meeting was that there was a full discussion of the issues, a number of items were identified that required further analysis and investigation, and Mr. Chan, Mr. Read and Ms. Gouin-Toussaint were to pursue those elements and to meet on the following Sunday to discuss them. Those individuals were then to meet with Mr. Beith on Monday morning. While Mr. Bentley has little or no recall of the meeting, Mr. Lefebvre's recollection of what transpired at the meeting is consistent with that of Mr. Read, Mr. Beith, Mr. Chan and Ms. Gouin-Toussaint.

[87] Mr. Lefebvre stated that he had no preconceived notion as to the decision which would be reached on

[83] Le 20 décembre, à 16 h, une rencontre a eu lieu au bureau du sous-ministre adjoint au sujet de la demande de décision anticipée qui était en suspens. Y assistaient M. Lefebvre, M. Read, M^{me} Gouin-Toussaint, M. Bentley, M. Chan et M. R. Beith. M. Beith était alors le principal conseiller technique du sous-ministre. Il avait également déjà été directeur général de la Direction des décisions; M. Read a affirmé qu'à ce moment-là, M. Beith était probablement le conseiller technique possédant le plus d'expérience au sein du ministère. M. Lefebvre a affirmé que M. Beith était le principal expert en matière fiscale au ministère.

[84] M. Lefebvre a témoigné, témoignage que je retiens, qu'avant cette réunion, il avait mis le sous-ministre au courant de la demande de décision et qu'il lui avait verbalement fait savoir que la Direction des décisions était en train de préparer la décision et l'avait informé des mesures qu'il fallait prendre [TRADUCTION] «en vue de s'assurer que les fonctionnaires compétents examinent la décision de façon à la mener dûment à bonne fin». M. Lefebvre n'a pas été contre-interrogé à ce sujet.

[85] La réunion du 20 décembre a duré environ deux heures. Les personnes qui y participaient avaient à leur disposition des copies du projet de note de service en date du 18 décembre adressé au sous-ministre et du premier projet de la note de service adressée au ministre. Selon M. Beith, M. Read et M^{me} Gouin-Toussaint, la réunion visait notamment à informer M. Beith de la situation.

[86] Selon ce que M. Lefebvre se rappelait de la réunion, on avait discuté à fond des questions; un certain nombre de points exigeant une analyse et une enquête plus poussées avaient été définis, M. Chan, M. Read et M^{me} Gouin-Toussaint devant continuer à se pencher sur ces points et se rencontrer le dimanche suivant en vue d'en parler. Ils devaient ensuite rencontrer M. Beith le lundi matin. M. Bentley se rappelle peu de choses ou ne se rappelle rien au sujet de la réunion, mais les souvenirs de M. Lefebvre, en ce qui concerne ce qui s'est passé, sont conformes à ceux de M. Read, de M. Beith, de M. Chan et de M^{me} Gouin-Toussaint.

[87] M. Lefebvre a déclaré qu'il n'avait pas d'idée préconçue au sujet de la décision qui serait rendue le

Monday morning. Mr. Beith said, and I accept, that while he left the meeting with no position (as he was just being briefed) the mood of the other parties who had been involved in the file for some period of time was negative to giving a favourable ruling. This is consistent with Mr. Read's testimony that at the December 20 meeting there was no change in the tentative position which was not to give a favourable ruling. It is also consistent with the draft briefing notes which were discussed or at least available at the meeting.

[88] This evidence as to what transpired at the December 20 meeting is also consistent with the notes prepared by Mr. Beith at the meeting. With respect to these notes, I have considered that Mr. Beith was unwilling or unable to provide those notes to the Auditor General's office at the time of the Auditor General's review. Notwithstanding, no direct suggestion was made to Mr. Beith that the notes were anything other than what Mr. Beith described them to be, namely his notes made at the December 20 meeting, and on the following weekend and on December 23, 1991. I accept that to be so.

[89] Mr. Chan, Mr. Read and perhaps Ms. Gouin-Toussaint did meet on Sunday, December 22 to revise the draft briefing note to the Minister. In its final draft form the thrust of the draft memo to the Minister remained unchanged. An attachment entitled "Avenues Explored" flatly stated that the proposition that the Public Co. shares are taxable Canadian property was wrong in law, although no new legal advice had been obtained from that described above.

[90] The evidence set out above in some detail establishes the following.

[91] There was real uncertainty as to whether, as a matter of law, Canadian residents could hold taxable Canadian property. In the past, Revenue Canada had opined that they could not, and ruled that they could. Faced with this uncertainty Revenue Canada sought advice from the departments of Justice and Finance.

lundi matin. M. Beith a déclaré, et je retiens son témoignage, qu'à la fin de la réunion, il n'avait pas pris position (étant donné qu'on venait tout juste de le mettre au courant de la situation), mais que les autres fonctionnaires qui s'occupaient du dossier depuis un certain temps s'opposaient à ce qu'une décision favorable soit rendue. Cette déclaration est conforme au témoignage de M. Read selon lequel, lors de la réunion du 20 décembre, la position préliminaire, à savoir qu'une décision favorable ne devait pas être rendue, n'avait pas changé. Elle est également conforme aux projets de notes d'information dont il avait été question ou qui avaient du moins été distribués à la réunion.

[88] Cette preuve, en ce qui concerne ce qui s'est passé lors de la réunion du 20 décembre, est également conforme aux notes que M. Beith a préparées à ce moment-là. En ce qui concerne ces notes, j'estime que M. Beith ne voulait pas ou ne pouvait pas les fournir au bureau du vérificateur général au moment où ce dernier a effectué l'examen. Néanmoins, il n'a pas directement été soutenu qu'il s'agissait d'autre chose que ce que M. Beith avait mentionné, à savoir les notes qu'il avait rédigées à la réunion du 20 décembre ainsi que la fin de semaine suivante et le 23 décembre 1991. Je conviens qu'il en est ainsi.

[89] M. Chan, M. Read et peut-être M^{me} Gouin-Toussaint se sont rencontrés le dimanche, 22 décembre en vue d'examiner le projet de note d'information à l'intention du ministre. Dans sa forme finale, ce projet est demeuré tel quel. Dans une pièce qui y était jointe, intitulée: [TRADUCTION] «Mesures étudiées», il était catégoriquement déclaré que la thèse selon laquelle les actions de la société publique constituaient des biens canadiens imposables était erronée en droit, et ce, même si aucun nouvel avis juridique n'avait été obtenu en sus de celui dont il est ci-dessus fait état.

[90] La preuve qui a ci-dessus été énoncée passablement en détail établit les faits suivants.

[91] Il régnait une incertitude réelle au sujet de la question de savoir si, en droit, les résidents canadiens pouvaient détenir des biens canadiens imposables. Par le passé, Revenu Canada avait exprimé l'avis selon lequel ils ne pouvaient en détenir, mais il avait par ailleurs décidé qu'ils pouvaient en détenir. Compte tenu de cette

[92] Oral advice had been provided from Justice that the better view was that a resident could hold taxable Canadian property. Oral advice had been provided from Finance, through Mr. Thompson, to the same effect, although there is some suggestion of advice from Finance to the contrary because the first draft of the briefing note to the Minister refers to tax policy support for the view that the Public Co. shares were not taxable Canadian property. However, there was no clear evidence before me as to exactly when such advice had been provided, or by whom, or what precisely the advice was. It is likely, I find, that this is a reference to a conversation Ms. Gouin-Toussaint had in early December with Ms. Muirhead where she believed the issue was problematic. There was no evidence of any other input from Finance.

[93] The staff of the Rulings Directorate who had dealt with the ruling request were all against issuing the requested ruling.

[94] The Rulings Directorate was, however, prepared to rule favourably if the Public Co. shares were distributed to C prior to C's departure from Canada. Given that such ruling would be predicated upon the conclusions that the shares of Public Co. were taxable Canadian property and that there was no completed transaction bar to so ruling, I find that the impediments to ruling as requested in November were concerns at protecting the tax base of Canada and GAAR concerns. Of these, the evidence persuades me that the real concern was the loss of substantial tax revenue by operation of the Treaty. As Ms. Gouin-Toussaint testified, Revenue Canada's problem was "solved" with the direct distribution to C because C had been a life long resident of Canada and Canada would not lose the right to tax for 10 years.

incertitude, Revenu Canada a demandé conseil aux ministères de la Justice et des Finances.

[92] Le ministère de la Justice avait oralement déclaré que, selon l'interprétation qu'il convenait de donner, un résident pouvait détenir un bien canadien imposable. Le ministère des Finances avait oralement exprimé le même avis, par l'entremise de M. Thompson, bien qu'on laisse entendre qu'il avait déclaré le contraire puisque, selon le premier projet de la note d'information à l'intention du ministre, la thèse selon laquelle les actions de la société publique ne constituaient pas des biens canadiens imposables était étayée par la politique fiscale. Toutefois, on ne m'a fourni aucun élément de preuve clair au sujet du moment exact où pareil avis avait été exprimé, au sujet de l'auteur de pareil avis, ou au sujet du contenu exact de l'avis. Je conclus que l'on s'est probablement fondé sur une conversation qui a eu lieu au début du mois de décembre au cours de laquelle M^{me} Gouin-Toussaint a fait savoir à M^{me} Muirhead que, selon elle, cela posait un problème. Rien ne montre que le ministère des Finances ait fait d'autres commentaires.

[93] Les fonctionnaires de la Direction des décisions qui s'étaient occupés de la demande de décision s'opposaient tous à la décision demandée.

[94] Toutefois, la Direction des décisions était prête à rendre une décision favorable si les actions de la société publique étaient remises à C avant que celui-ci quitte le Canada. Étant donné que pareille décision serait fondée sur la conclusion selon laquelle les actions de la société publique constituaient des biens canadiens imposables et qu'aucune opération faisant obstacle à pareille décision n'avait eu lieu, je conclus que les obstacles invoqués à l'égard de la décision, telle qu'elle avait été demandée au mois de novembre, visaient à protéger l'assiette fiscale du Canada et à résoudre les questions liées à la DGAE. Cela étant, la preuve me convainc qu'en réalité, on craignait de perdre des recettes fiscales importantes par suite de l'application de la Convention. Comme M^{me} Gouin-Toussaint l'a témoigné, le problème de Revenu Canada était [TRADUCTION] «réglé» si les actions étaient directement remises à C puisque ce dernier avait toujours résidé au Canada et que le Canada aurait encore le droit d'exiger un impôt pour une période de dix ans.

[95] I now turn to the events of December 23, 1991 which led to the granting of the requested advance ruling. The uncontradicted evidence is as follows.

[96] At 8:00 a.m. Mr. Beith met with Mr. Read and Ms. Gouin-Toussaint. The purpose was to prepare for a meeting at 9:00 a.m. with the Deputy Minister.

[97] At 9:00 a.m. they, possibly with Mr. Bentley who has no recall, met with Mr. Gravelle. That meeting concluded on the basis that further advice would be sought from Mr. Short, the then-general director of the Tax Policy Branch.

[98] A meeting was then convened on the morning of December 23, 1991, at about 10:00 a.m. with Mr. Short. In attendance were Mr. Bentley, Mr. Beith and Ms. Gouin-Toussaint from Revenue Canada, and Mr. Short, Mr. Thompson, Ms. Muirhead and perhaps C. Savage from Finance.

[99] Subsequent to that meeting, Mr. Beith and Mr. Bentley returned to meet with Mr. Gravelle in his office at about 11:00 a.m. At that meeting the decision was made to rule as requested by the taxpayer.

[100] Thereafter, at about 2 p.m., Messrs. Beith, Read and Chan together with Ms. Gouin-Toussaint on behalf of Revenue Canada met with Mr. Advisor and Mr. Accountant. Mr. Beith advised that subject to some conditions Revenue Canada would accept that the Public Co. shares were taxable Canadian property. The conditions were that:

- (i) the Family Trust would provide a waiver for the 1991 taxation year;
- (ii) an undertaking would be provided that the Protective Trust would not claim treaty protection for 10 years; and
- (iii) the Protective Trust would undertake not to take any action which would result in the realization of the accrued capital gains on the Public Co. shares for a period of 5 years.

[95] J'examinerai maintenant les événements du 23 décembre 1991 qui ont mené à la décision anticipée demandée. La preuve non contredite est ci-après énoncée.

[96] À 8 h, M. Beith a rencontré M. Read et M^{me} Gouin-Toussaint en vue de préparer une réunion qui devait avoir lieu avec le sous-ministre à 9 h.

[97] À 9 h, ces fonctionnaires, et peut-être bien M. Bentley, qui ne se rappelle toutefois pas la chose, ont rencontré M. Gravelle. À la fin de la réunion, il a été décidé de demander un autre avis à M. Short, qui était alors directeur général de la Direction de la politique de l'impôt.

[98] Une rencontre avec M. Short a alors été organisée le 23 décembre 1991 au matin, vers 10 h. Y assistaient M. Bentley, M. Beith et M^{me} Gouin-Toussaint, de Revenu Canada, ainsi que M. Short, M. Thompson, M^{me} Muirhead et peut-être C. Savage, du ministère des Finances.

[99] À la suite de cette réunion, M. Beith et M. Bentley ont de nouveau rencontré M. Gravelle, dans son bureau, vers 11 h. Il a alors été décidé de rendre la décision demandée par le contribuable.

[100] Plus tard, vers 14 h, MM. Beith, Read et Chan ainsi que M^{me} Gouin-Toussaint pour le compte de Revenu Canada ont rencontré M. le conseiller et M. le comptable. M. Beith a fait savoir que Revenu Canada reconnaîtrait que les actions de la société publique constituaient des biens canadiens imposables si les conditions suivantes étaient réunies:

- (i) la remise d'une renonciation de la part de la fiducie familiale pour l'année d'imposition 1991;
- (ii) la prise d'un engagement selon lequel la fiducie de protection des actifs ne revendiquerait pas la protection de la Convention pour une période de dix ans; et
- (iii) la prise d'un engagement selon lequel, au cours des cinq années à venir, la fiducie de protection des actifs ne prendrait aucune mesure entraînant la réalisation des gains en capital accumulés sur les actions de la société publique.

Those terms were acceptable to the taxpayer and subsequently the ruling issued on that basis.

[101] The undertaking not to realize any gain had previously been considered in the briefing memo to the Deputy Minister to be insufficient, and the undertaking not to claim treaty protection had previously been considered by Mr. Bentley to have been unenforceable.

[102] Prior to the meeting with Mr. Advisor and Mr. Accountant, Ms. Gouin-Toussaint had been told by one or both of Mr. Read and Mr. Beith that with respect to the undertaking not to claim treaty protection it had been decided that the family would not renege on that agreement.

[103] No notes or minutes were kept with respect of any of the meetings which took place during the morning of December 23, 1991. While Mr. Chan prepared a memorandum listing these four meetings and the attendees, Mr. Chan was not present at any of the meetings. Hence, where Mr. Chan's memorandum is contradicted by the evidence of meeting participants as to who attended various meetings I have preferred the evidence of the meeting participants to the memorandum of Mr. Chan.

[104] As for what transpired at those four undocumented meetings, I have considered carefully the submissions made on Mr. Harris' behalf with respect to the frailty of 10-year old memories and the potential for collective memory, recollection bias, or the giving of evidence which is simply conjecture as to what likely happened.

[105] As I move from the undisputed facts I therefore place greatest reliance upon the notes prepared by Mr. Beith over the weekend of December 21 because they are contemporary documents and I conclude they therefore contain the most reliable information.

Ces conditions convenaient au contribuable; la décision a par la suite été rendue sur cette base.

[101] Dans la note d'information à l'intention du sous-ministre, l'engagement selon lequel aucun gain ne serait réalisé avait déjà été jugé insuffisant; de son côté, M. Bentley avait déjà conclu que l'engagement selon lequel la protection de la Convention ne serait pas revendiquée n'était pas exécutoire.

[102] Avant la rencontre avec M. le conseiller et avec M. le comptable, M. Read ou M. Beith, ou encore M. Read et M. Beith, avaient informé M^{me} Gouin-Toussaint qu'il avait été décidé que la famille ne reviendrait pas sur l'engagement selon lequel la protection de la Convention ne serait pas revendiquée.

[103] Aucune note n'a été rédigée et aucun procès-verbal n'a été dressé au sujet des réunions qui ont eu lieu le 23 décembre 1991 au matin. M. Chan a préparé une note de service mentionnant ces quatre réunions et indiquant les personnes qui y avaient participé, mais il n'avait assisté à aucune des réunions en question. Par conséquent, lorsque la preuve que les fonctionnaires ayant participé aux réunions ont fournie au sujet de la question de savoir qui avait assisté aux diverses réunions contredisait la note de service de M. Chan, j'ai préféré retenir la preuve des fonctionnaires plutôt que la note de service de M. Chan.

[104] En ce qui concerne ce qui s'est passé lors de ces quatre réunions non documentées, j'ai minutieusement examiné les arguments avancés pour le compte de M. Harris au sujet du fait qu'il est difficile de se rappeler des événements remontant à une dizaine d'années, du risque que présente une mémoire collective, du caractère biaisé de pareils souvenirs ou de la présentation d'une preuve ne constituant qu'une simple conjecture relativement à ce qui s'était probablement passé.

[105] En m'éloignant des faits non contestés, je me fonde donc davantage sur les notes que M. Beith a préparées au cours de la fin de semaine du 21 décembre puisqu'il s'agit de documents contemporains et je conclus que ces notes renferment les renseignements les plus dignes de foi.

[106] Of greatest significance, in my view, are Mr. Beith's weekend notes to the following effect:

(1) We should be able to make up our mind on whether or not TCP - 85(1)(i) 97(2) - some suggest
- 248(1) - it is TCP

- What is Finance policy view of these provisions?

(2) This is not an avoidance transaction - so forget 245 and Article XXIX (6)

...

(6) Bottom Line: Have to make a determination on TCP

- Consult Finance

- Consult Justice

Meet with Reps.

...

If we say - TCP then they must agree for all time
- waiver for 1991 - only used if they take position not TCP
- undertaking not to sell for 10 years gives treaty protection

...

- The concept of taxable Canadian property arose in 1972, the Government should be able to advise whether or not the property is taxable Canadian property.

...

Solution

- Decide whether or not TPC

- Seems to be; based on 85(1)(i); 97(2) and 248(1)

- Consult Finance and Justice

- Take waiver for 1991 from Trust, if they later dispose and argue not TCP can assess Trust.

- Undertaking not to sell gives them treaty protection - consistent with Treaty.

...

It seems ridiculous we can't give an answer?

[106] À mon avis, les notes suivantes que M. Beith a rédigées au cours de la fin de semaine sont particulièrement importantes:

[TRADUCTION]

(1) Nous devrions être en mesure de prendre position au sujet de la question de savoir s'il s'agit d'un BCI — dispositions 85(1)i, 97(2) et 248(1) — selon certains, il s'agit d'un BCI.

- Quelle est l'interprétation donnée par les Finances à ces dispositions sur le plan de la politique?

(2) Il ne s'agit pas d'une opération d'évitement—il ne faut donc pas tenir compte de l'article 245 et du paragraphe (6) de l'article XXIX.

[...]

(6) En fin de compte, il faut déterminer s'il s'agit d'un BCI.

- Consulter les Finances

- Consulter la Justice

Rencontrer les représentants.

[...]

- Si nous disons qu'il s'agit d'un BCI, ils doivent en convenir dans tous les cas;

- quant à la renonciation pour 1991—elle ne sera utilisée que s'ils adoptent la position selon laquelle il ne s'agit pas d'un BCI;

- en ce qui concerne l'engagement selon lequel les actions ne seront pas vendues pour une période de dix ans, la Convention assure une protection.

[...]

- La notion de bien canadien imposable date de l'année 1972; le gouvernement devrait être en mesure de nous faire savoir si le bien en question est un bien canadien imposable.

[...]

Solution

- Déterminer s'il s'agit d'un BCI

- Il semble que ce soit le cas, compte tenu des dispositions 85(1)i; 97(2) et 248(1)

- Consulter les Finances et la Justice

- Accepter la renonciation de la fiducie à l'égard de l'année 1991; s'ils effectuent par la suite une disposition et affirment qu'il ne s'agit pas d'un BCI, la fiducie pourra faire l'objet d'une cotisation.

- L'engagement selon lequel les actions ne seront pas vendues leur confère une protection en vertu de la Convention; cela est conforme à la Convention.

[...]

Le fait que nous ne pouvons pas donner de réponse semble ridicule?

[107] From this, I find that Mr. Beith was convinced that it was both proper and appropriate for Revenue Canada to determine whether or not a Canadian resident could hold taxable Canadian property, and that he concluded that further consultations were necessary with both Finance and Justice. Further, on the basis of his analysis of the Act Mr. Beith inclined to the view that a Canadian resident could own taxable Canadian property and that the Public Co. shares seemed to be taxable Canadian property.

[108] I therefore accept Mr. Beith's testimony that as a result of his weekend analysis he was not prepared to recommend to Mr. Gravelle on December 23 that the department rule as requested because Mr. Beith had not seen any legal advice and he was not aware of the Finance view.

[109] Mr. Beith could not recall if at the 8:00 a.m. meeting there was any discussion of his view that further advice was needed, although he stated he believed that he expressed his view to Mr. Read and Ms. Gouin-Toussaint. It may well be that there was no discussion of this view because Ms. Gouin-Toussaint testified that after the meeting with Mr. Beith she expected to meet Mr. Gravelle to inform him that she and Mr. Read were of the view that the Public Co. shares were not taxable Canadian property. The plaintiff read into evidence a question and answer from Mr. Beith's discovery that at the conclusion of the 8:00 a.m. meeting no decision had been made as to what the department was going to do.

[110] As for what transpired at the 9:00 a.m. meeting, Ms. Gouin-Toussaint testified that Mr. Gravelle was probably given a copy of the draft briefing note to the Minister and that he was taken through the draft briefing note so that he understood the issues and Revenue Canada's position on the ruling. Ms. Gouin-Toussaint testified that she specifically recalled giving Mr. Gravelle a transaction diagram that had been contained in an earlier draft briefing note. Mr. Beith confirmed that copies of the latest draft briefing note to the Minister were handed around at the meeting to help focus the

[107] Cela étant, je conclus que M. Beith était convaincu que Revenu Canada pouvait légitimement et à bon droit déterminer si un résident canadien pouvait détenir un bien canadien imposable et qu'il a conclu que des consultations additionnelles auprès des ministères des Finances et de la Justice étaient nécessaires. En outre, compte tenu de l'analyse de la Loi qu'il avait effectuée, M. Beith était porté à croire qu'un résident canadien pouvait posséder un bien canadien imposable et que les actions de la société publique semblaient constituer des biens canadiens imposables.

[108] Je retiens donc le témoignage de M. Beith, à savoir que par suite de l'analyse qu'il avait effectuée pendant la fin de semaine, il n'était pas prêt à dire à M. Gravelle, le 23 décembre, que le ministère devait rendre la décision demandée, puisqu'il n'avait vu aucun avis juridique et qu'il ne savait pas ce qu'en pensait le ministère des Finances.

[109] M. Beith ne pouvait pas se rappeler si, à la réunion de 8 h, on avait parlé de l'avis qu'il avait exprimé, à savoir qu'il fallait demander des conseils additionnels, mais il a déclaré qu'il croyait avoir fait connaître son avis à M. Read et à M^{me} Gouin-Toussaint. Il se peut bien qu'il n'ait pas été question de l'avis de M. Beith puisque M^{me} Gouin-Toussaint a témoigné qu'après la réunion, elle s'attendait à rencontrer M. Gravelle pour l'informer que M. Read et elle croyaient que les actions de la société publique ne constituaient pas des biens canadiens imposables. Le demandeur a présenté en preuve une question et une réponse tirées de l'interrogatoire préalable de M. Beith, selon lesquelles à la fin de la réunion de 8 h, il n'avait pas encore été décidé des mesures que le ministère allait prendre.

[110] Quant à ce qui s'est passé lors de la réunion de 9 h, M^{me} Gouin-Toussaint a témoigné que M. Gravelle avait probablement reçu une copie du projet de la note d'information adressée au ministre et qu'on avait passé le projet en revue avec lui de façon qu'il comprenne les questions et la position prise par Revenu Canada au sujet de la décision. M^{me} Gouin-Toussaint a témoigné se rappeler expressément avoir remis à M. Gravelle un diagramme de l'opération qui figurait dans un projet antérieur de la note d'information. M. Beith a confirmé que des copies du dernier projet de note d'information à

discussion and that Mr. Read and Ms. Gouin-Toussaint discussed the factual background, the proposed transactions and the ruling implications. Mr. Read testified that there was a long discussion, the issues were reviewed, and Mr. Gravelle asked a lot of questions.

[111] To the extent Mr. Gravelle testified that he did not review the briefing note at the meeting, that he was not aware that Mr. Read, Ms. Gouin-Toussaint and Mr. Chan had worked the day before on the draft briefing note to the Minister which was to advise the Minister why Revenue Canada was refusing to rule, that it was not appropriate for Mr. Gravelle to get into the technical issues at that time and that the meeting was simply to update him on the status of the file and to decide the next course of action, I prefer the evidence of Mr. Beith, Mr. Read and Ms. Gouin-Toussaint. Their evidence is in my view consistent with the effort made over the weekend before Christmas to finalize the draft briefing note, the content of the briefing note and the position of the Rulings Directorate to that point in time. As such I find the evidence of Mr. Beith, Mr. Read and Ms. Gouin-Toussaint to be consistent with the documents and to also be more probable.

[112] Having so concluded, I do accept that at the 9:00 a.m. meeting there was discussion about the need for further advice.

[113] Mr. Beith testified that Mr. Gravelle probably asked him for his view and that it was in Mr. Beith's mind that "we had to see Finance" because while there had been some discussion with Finance it had not been at the senior level. I find it only reasonable to accept that the Deputy Minister would have asked his principal technical advisor for his view, and Mr. Beith's notes made on the weekend are express that Mr. Beith saw the need to consult with Finance. It was Mr. Beith's recollection that he suggested that they consult with Mr. Short and that Mr. Gravelle directed them to do this immediately.

l'intention du ministre avaient été distribuées à la réunion en vue d'orienter la discussion et que M. Read et M^{me} Gouin-Toussaint avaient traité des faits, des opérations envisagées et des conséquences découlant de la décision. M. Read a témoigné qu'il y avait eu une longue discussion, que les problèmes avaient été examinés et que M. Gravelle avait posé énormément de questions.

[111] Dans la mesure où M. Gravelle a témoigné qu'il n'avait pas examiné la note d'information à la réunion, qu'il ne savait pas que M. Read, M^{me} Gouin-Toussaint et M. Chan avaient travaillé, la veille, à la préparation du projet de note d'information à l'intention du ministre visant à informer celui-ci de la raison pour laquelle Revenu Canada refusait de rendre une décision et dans la mesure où M. Gravelle a affirmé qu'il ne convenait pas de s'arrêter aux questions techniques à ce moment-là et que la réunion visait simplement à l'informer de l'état du dossier et à décider des mesures à prendre, je préfère retenir la preuve fournie par M. Beith, M. Read et M^{me} Gouin-Toussaint. À mon avis, la preuve que ces derniers ont soumise est conforme aux efforts qu'ils avaient faits au cours de la fin de semaine précédant la fête de Noël pour mettre au point le projet de note d'information, le contenu de cette note et la position alors prise par la Direction des décisions. Cela étant, je conclus que la preuve que M. Beith, M. Read et M^{me} Gouin-Toussaint ont fournie est conforme aux documents et qu'elle est également plus vraisemblable.

[112] Puisque j'ai tiré cette conclusion, je reconnais qu'à la réunion de 9 h, il a été question de la nécessité d'obtenir des avis additionnels.

[113] M. Beith a témoigné que M. Gravelle lui avait probablement demandé son avis et que, selon lui, [TRADUCTION] «il fallait consulter les Finances» parce que, même si des discussions avaient eu lieu avec le ministère des Finances, les autorités supérieures n'y avaient pas été mêlées. Selon moi, il n'est que raisonnable de reconnaître que le sous-ministre aurait demandé l'avis de son principal conseiller technique; les notes que M. Beith a rédigées au cours de la fin de semaine montrent expressément que ce dernier croyait qu'il fallait consulter le ministère des Finances. M. Beith se rappelait avoir proposé que l'on consulte M. Short et

[114] Mr. Gravelle testified that he asked the question as to whether Revenue Canada had up to date opinions from Justice and Finance because he had been informed by Mr. Lefebvre on December 20 that there was an outstanding issue on the policy intent of the legislation which required input from Finance, and that Mr. Bentley's legal advice had not been finalized.

[115] Mr. Gravelle's evidence is consistent with Mr. Lefebvre's advice that on December 20 he had advised Mr. Gravelle of the ruling and the steps needed to be taken. Given that Mr. Lefebvre was leaving the next day for a long-planned vacation it would be reasonable to expect him to brief the Deputy Minister on pending matters.

[116] In the result, notwithstanding the strong view against ruling expressed in the draft briefing note, I find that there was discussion, whether raised by Mr. Gravelle or by Mr. Beith, of the need for further input from Finance and agreement resulting from that discussion that Mr. Short would be asked for his view. I further accept the evidence of Mr. Read and Ms. Gouin-Toussaint that they considered this further consultation to be appropriate. In Mr. Read's words "I was quite relieved when [Mr. Gravelle] finally said the obvious, that we need to get something firm in writing from Finance". In Ms. Gouin-Toussaint's words:

[TRANSLATION]

A. I did not consider that Mr. Gravelle's request was superfluous. As I said, we had had no written answer from Mr. Short.

Therefore, a meeting with Mr. Short was appropriate, also, before taking a final stand on such as important matter.

[117] As for what transpired at that meeting with Mr. Short, whether Mr. Short did most of the talking or Mr. Thompson did so in Mr. Short's presence, I have no doubt that the view was expressed that as a matter of tax

que M. Gravelle leur avait demandé de le faire immédiatement.

[114] M. Gravelle a témoigné avoir demandé si Revenu Canada disposait d'avis à jour des ministères de la Justice et des Finances parce que M. Lefebvre l'avait informé, le 20 décembre, que la question de l'objet de la législation, sur le plan de la politique, n'avait pas encore été réglée, qu'il fallait obtenir des commentaires du ministère des Finances à ce sujet et que l'avis juridique de M. Bentley n'était pas définitif.

[115] La preuve présentée par M. Gravelle est conforme à la déclaration de M. Lefebvre selon laquelle, le 20 décembre, il avait informé M. Gravelle de la décision et des mesures qu'il fallait prendre. Étant donné que M. Lefebvre partait le lendemain en vacances, comme il prévoyait le faire depuis longtemps, il était raisonnable de s'attendre à ce qu'il informe le sous-ministre des questions en suspens.

[116] Par conséquent, malgré l'avis qui était fermement exprimé dans le projet de note d'information à l'encontre de la délivrance d'une décision, je conclus que M. Gravelle ou que M. Beith a soulevé la question de la nécessité d'obtenir d'autres commentaires du ministère des Finances et qu'à la suite de la discussion, il a été convenu de demander l'avis de M. Short. Je retiens en outre la preuve selon laquelle M. Read et M^{me} Gouin-Toussaint estimaient qu'il était approprié de procéder à pareille consultation. Comme M. Read l'a dit: [TRADUCTION] «Je me suis senti passablement soulagé lorsque [M. Gravelle] a finalement dit ce qui était évident, c'est-à-dire qu'il fallait obtenir un avis écrit ferme des Finances.» Comme M^{me} Gouin-Toussaint l'a déclaré:

R. Je n'ai pas considéré que la demande de monsieur Gravelle était superflue. Comme je l'ai dit, on n'avait pas eu de réponse écrite de la part de monsieur Short.

Donc, une rencontre avec monsieur Short était appropriée, aussi, avant de prendre une position définitive sur un dossier aussi important.

[117] Quant à la question de savoir ce qui s'est passé lors de la rencontre avec M. Short, à savoir si c'était surtout M. Short qui avait parlé ou si c'était M. Thompson qui l'avait fait en présence de M. Short, je

policy both residents and non-residents could own taxable Canadian property. Ms. Gouin-Toussaint, Mr. Beith and Mr. Bentley were clear that this was the position of Finance as articulated by Mr. Short. That Mr. Short held this view was evidenced both by his presence at a meeting where the view was articulated and by his letter to that effect sent later that day to Mr. Read. As well, Mr. Short testified that there was always some concern when drafting amendments to the Act that taxable Canadian property might relate only to non-residents, but that he did not share the view, but maintained the definition did not depend upon the owner's residence. I take from that testimony that this was a long-held view by Mr. Short.

[118] Thereafter, Mr. Beith and Mr. Bentley returned to Mr. Gravelle's office where Mr. Beith advised Mr. Gravelle of Mr. Short's advice and Mr. Bentley confirmed his long-held view that the better interpretation of the Act was that a Canadian resident could hold taxable Canadian property. I find that at that meeting Mr. Gravelle asked for Mr. Beith's advice, because both Mr. Gravelle and Mr. Beith testified that he did, and again this only makes sense following the events of the day. I also accept their further testimony that Mr. Beith advised that a favourable ruling should issue and Mr. Beith's testimony that Mr. Gravelle decided that Revenue Canada would rule favourably.

[119] I now turn to consider each cause of action asserted by Mr. Harris.

BESTOWAL OF UNDUE PREFERENCE AND SPECIAL BENEFIT

[120] As characterized by the Court of Appeal on the appeal from the order of Muldoon J. on the motion to strike in *Harris v. Canada*, [2000] 4 F.C. 37 (C.A.), at

ne doute aucunement que l'on a exprimé l'avis selon lequel, sur le plan de la politique fiscale, tant les résidents que les non-résidents pouvaient posséder des biens canadiens imposables. M^{me} Gouin-Toussaint, M. Beith et M. Bentley ont clairement dit que c'était la position du ministère des Finances, telle qu'elle avait été énoncée par M. Short. Le fait que M. Short avait exprimé cet avis était corroboré par le fait qu'il était présent à la réunion au cours de laquelle l'avis aurait été exprimé et par la lettre en ce sens qu'il a envoyée à M. Read plus tard ce jour-là. De plus, M. Short a témoigné que lorsque les modifications apportées à la Loi avaient été rédigées, on s'était toujours dans une certaine mesure inquiété de ce que seuls les non-résidents puissent détenir des biens canadiens imposables, mais qu'il ne partageait pas cet avis et maintenait plutôt que la chose ne dépendait pas de la résidence du propriétaire des biens en question. Compte tenu de ce témoignage, je présume que M. Short avait depuis longtemps adopté cette position.

[118] Par la suite, M. Beith et M. Bentley se sont rendus au bureau de M. Gravelle. M. Beith a informé M. Gravelle de l'avis exprimé par M. Short et M. Bentley a confirmé la position qu'il avait adoptée longtemps auparavant, à savoir que selon l'interprétation qu'il convenait de donner à la Loi, un résident canadien pouvait détenir un bien canadien imposable. Je conclus que lors de cette réunion, M. Gravelle a demandé l'avis de M. Beith, puisque M. Gravelle et M. Beith ont tous deux témoigné qu'il l'avait fait; compte tenu des événements qui se sont produits ce jour-là, cela est logique. Je retiens également le témoignage additionnel qu'ils ont présenté, soit que M. Beith avait fait savoir qu'une décision favorable devrait être rendue, et le témoignage de M. Beith selon lequel M. Gravelle avait décidé que Revenu Canada rendrait une décision favorable.

[119] J'examinerai maintenant chaque cause d'action invoquée par M. Harris.

TRAITEMENT PRÉFÉRENTIEL ET AVANTAGE PARTICULIER INDUS

[120] Comme l'a dit la Cour d'appel lors de l'appel de l'ordonnance rendue par le juge Muldoon à la suite de la présentation de la requête en radiation dans l'affaire

paragraph 40, Mr. Harris alleges that the Minister of National Revenue acted illegally or improperly or for ulterior motives, namely favouritism and preferential treatment by way of a covert deal. The defendants object that this language is not found in the statement of claim and that the words used in the claim, “a reasonable apprehension of bad faith administration and an ulterior motive on the part of the Crown”, are insufficient to amount to an allegation of bad faith.

[121] With respect, that argument ignores the express allegation found in paragraph 33 of the statement of claim that the Minister bestowed an undue preference and special benefit. That is, in my view, a properly pleaded allegation.

[122] As to the evidence adduced in support of that allegation, the plaintiff conceded in oral and written argument that he “does not allege that there were any dishonest dealings”. Rather, Mr. Harris submits that the evidence as a whole leads to an inference that preferential treatment was given to this particular taxpayer because of the taxpayer’s status and power and because of who the taxpayer was.

[123] There is no direct evidence to support that allegation.

[124] Mr. Desautels testified that during his review of this matter his office saw no evidence of unacceptable behaviour, undue influence, or any dishonest dealings. Mr. Desautels also testified that he had no reason to doubt the integrity of the officials at Revenue Canada. Mr. Minto confirmed that the staff of the Auditor General had seen no evidence from the documents or their interviews of bad faith or political interference.

[125] The report of the Auditor General raised no issue of undue preference or special benefit as a result of who the taxpayer was.

Harris c. Canada, [2000] 4 C.F. 37 (C.A.), au paragraphe 40, M. Harris allègue que le ministre du Revenu national a agi illégalement, irrégulièrement ou pour un motif inavoué, savoir le favoritisme et le traitement préférentiel par une entente secrète. Les défendeurs soutiennent que la déclaration n’est pas ainsi libellée et que les mots qui y sont employés, à savoir [TRADUCTION] «une crainte raisonnable de mauvaise foi dans un acte d’administration et un motif inavoué de la part de la Couronne» ne suffisent pas pour constituer une allégation de mauvaise foi.

[121] Cet argument ne tient pas compte de l’allégation expresse figurant au paragraphe 33 de la déclaration, à savoir que le ministre a accordé un traitement préférentiel et un avantage particulier indus. À mon avis, il s’agit d’une allégation qui est à juste titre plaidée.

[122] Quant à la preuve fournie à l’appui de l’allégation en question, le demandeur a concédé dans son argumentation orale et écrite qu’il [TRADUCTION] «n’allègue pas que des opérations malhonnêtes ont été effectuées». M. Harris affirme plutôt que la preuve dans son ensemble permet d’inférer que ce contribuable particulier a bénéficié d’un traitement de faveur à cause de son statut et de son pouvoir et parce qu’il était quelqu’un de notable.

[123] Il n’existe aucune preuve directe à l’appui de cette allégation.

[124] M. Desautels a témoigné qu’en examinant les faits de l’affaire, son bureau n’avait rien pu trouver qui indique un comportement inacceptable ou un abus d’influence ou qui prouve que l’on s’était livré à des opérations malhonnêtes. M. Desautels a également témoigné qu’il n’y avait pas lieu de douter de l’intégrité des fonctionnaires à Revenu Canada. M. Minto a confirmé que, dans les documents ou au cours des entrevues, le personnel du vérificateur général n’avait pu trouver aucun indice de mauvaise foi ou d’ingérence politique.

[125] Dans son rapport, le vérificateur général ne faisait pas mention de quoi que ce soit qui puisse indiquer qu’il y avait eu traitement préférentiel ou avantage particulier indus parce que le contribuable en cause était quelqu’un de notable.

[126] In the absence of direct evidence Mr. Harris submits that the inference of preferential treatment and special benefit should be drawn from the following:

(i) By December 20, 1991, the Rulings Directorate had taken the firm position that the Public Co. shares were not taxable Canadian property and that the contrary view was wrong in law. At the 8:00 a.m. meeting of senior directorate staff on December 23, 1991 nothing changed.

(ii) The draft briefing note to the Minister was provided to Mr. Gravelle at the 9:00 a.m. meeting for the purpose of informing him of the department's decision, not to request a decision from him. All that was required was for Mr. Gravelle to sign the briefing note.

(iii) Mr. Gravelle was no expert on tax matters, yet he decided not to accept the conclusions in the briefing note and to instead seek further input from Finance. It was said that there was no reason for Mr. Gravelle not to accept the view expressed in the draft briefing note unless Mr. Gravelle had a pre-disposition to rule favourably.

(iv) Mr. Gravelle's testimony as to what transpired at the 9:00 a.m. meeting was not credible and was directly contradicted by his own officials.

(v) At the final 11:00 a.m. meeting Mr. Gravelle asked Mr. Bentley if the legal opinion would support ruling favourably for the taxpayer. Mr. Gravelle never asked if there was a basis on which the department could refuse to rule. By failing to ask that question it was said that the inference must be that Mr. Gravelle was searching for support to rule favourably for the taxpayer.

(vi) Mr. Gravelle never read the entire file.

(vii) No notes or minutes were taken at the four meetings held on the morning of December 23.

[126] M. Harris soutient qu'en l'absence de preuve directe, l'inférence relative au traitement préférentiel et à l'avantage particulier devrait être fondée sur les éléments ci-après énoncés:

(i) Le 20 décembre 1991, la Direction des décisions avait fermement adopté la position selon laquelle les actions de la société publique ne constituaient pas des biens canadiens imposables, l'avis contraire étant erroné en droit. Lorsque les hauts fonctionnaires de la Direction se sont réunis à 8 h, le 23 décembre 1991, la situation n'a pas changé;

(ii) Le projet de note d'information à l'intention du ministre a été remis à M. Gravelle à la réunion de 9 h afin de l'informer de la décision du ministère et non de lui demander de prendre une décision. On demandait uniquement à M. Gravelle de signer la note d'information;

(iii) M. Gravelle n'avait pas d'expertise en matière fiscale; pourtant, il a décidé de ne pas retenir les conclusions énoncées dans la note d'information et de demander plutôt au ministère des Finances de faire des commentaires. Il a été affirmé qu'il n'y avait pas lieu pour M. Gravelle de ne pas souscrire à l'avis exprimé dans le projet de note d'information à moins qu'il ne soit au départ porté à rendre une décision favorable;

(iv) Le témoignage que M. Gravelle a présenté au sujet de ce qui s'était passé à la réunion de 9 h n'était pas crédible et ses propres représentants l'ont directement contredit;

(v) À la réunion finale, à 11 h, M. Gravelle a demandé à M. Bentley si l'avis juridique justifiait une décision favorable au contribuable. M. Gravelle n'a jamais demandé s'il existait un fondement permettant au ministère de refuser de rendre une décision. Il a été soutenu que puisque cette question n'a pas été posée, il faut inférer que M. Gravelle cherchait à justifier une décision favorable au contribuable;

(vi) M. Gravelle n'a jamais lu le dossier au complet;

(vii) Aucune note n'a été prise et aucun procès-verbal n'a été dressé lors des quatre réunions qui ont eu lieu le 23 décembre au matin;

(viii) The taking of the waiver and undertaking indicate that preferential treatment was given to the taxpayer's family.

(ix) Despite the existence of reasons to refuse to rule or to rule negatively, the Deputy Minister bent over backwards to favourably rule. This was said to be due to the power and the status of the taxpayer.

[127] Considering each submission in turn, submissions (i), (ii) and (iii) above are contrary to the facts as I have found them, specifically my findings that:

(a) On the weekend before December 23, 1991, Mr. Beith determined that Revenue Canada should be able to decide whether a resident of Canada could hold taxable Canadian property.

(b) At the same time Mr. Beith concluded that further consultations were necessary with Finance and Justice.

(c) Whether initially raised by Mr. Beith or Mr. Gravelle, the issue of the need for further input from Mr. Short was raised at the 9:00 a.m. meeting and there was a consensus that Mr. Short's view should be obtained.

[128] Those findings were made after careful consideration of all of the evidence. To conclude as Mr. Harris argues that "nothing changed" over the weekend or at the 8:00 a.m. meeting on December 23, that the briefing of Mr. Gravelle at 9:00 a.m. was for information purposes only, and that there was no reason for Mr. Gravelle to seek further input, would require me to ignore the notes made by Mr. Beith over the weekend in circumstances where I am satisfied that those contemporary documents provide the most reliable indication of what was happening. While the notes alone are not proof of the truth of their contents, to the extent they are consistent with Mr. Beith's sworn testimony I have been satisfied that Mr. Beith's testimony is reliable.

(viii) Le fait que la renonciation et l'engagement ont été reçus indique que la famille du contribuable a bénéficié d'un traitement de faveur;

(ix) Bien qu'il y ait eu des motifs justifiant le refus de rendre une décision ou encore justifiant une décision défavorable, le sous-ministre a fait tout son possible pour rendre une décision favorable. Il a été soutenu qu'il a ainsi agi à cause du pouvoir et du statut du contribuable.

[127] Si chaque argument est examiné à tour de rôle, les arguments (i), (ii) et (iii) susmentionnés vont à l'encontre des faits tels que je les ai constatés, et plus précisément des conclusions que j'ai tirées, à savoir que:

a) Pendant la fin de semaine qui a précédé le 23 décembre 1991, M. Beith a conclu que Revenu Canada devrait être en mesure de déterminer si un résident du Canada peut détenir un bien canadien imposable;

b) En même temps, M. Beith a conclu qu'il fallait effectuer des consultations additionnelles auprès des ministères des Finances et de la Justice;

c) Qu'elle ait initialement été soulevée par M. Beith ou par M. Gravelle, la question de la nécessité d'obtenir des commentaires additionnels de M. Short a été soulevée à la réunion de 9 h et il a été convenu de demander à M. Short d'exprimer son avis.

[128] Ces conclusions ont été tirées à la suite d'un examen minutieux de toute la preuve. Pour conclure, comme M. Harris le fait, que [TRADUCTION] «rien n'a changé» au cours de la fin de semaine ou lors de la réunion de 8 h le 23 décembre, que la séance de 9 h visait uniquement à informer M. Gravelle et qu'il n'y avait pas lieu pour M. Gravelle de chercher à obtenir des commentaires additionnels, il faudrait que j'omette de tenir compte des notes que M. Beith a rédigées au cours de la fin de semaine, alors que je suis convaincue que ces documents contemporains constituent l'indication la plus digne de foi de ce qui s'est passé. Les notes à elles seules ne prouvent pas l'exactitude de leur contenu, mais dans la mesure où elles sont conformes au témoignage que M. Beith a présenté sous serment, je suis convaincue que le témoignage de ce dernier est digne de foi.

[129] To reach the conclusions Mr. Harris asserts, I would also have to ignore the evidence of:

(i) Mr. Lefebvre: that he had briefed the Deputy Minister on the steps that needed to be taken to complete the ruling. It follows from that evidence that the Minister would be expected to inquire as to the status of those matters.

(ii) Mr. Read: that the decision had been elevated to a level above Mr. Read and the Rulings Directorate, specifically to the Assistant Deputy Minister level. Given that Mr. Lefebvre left before the decision was made it reasonably follows that the decision would be made by the Deputy Minister who would be expected to make some inquiries before making the decision.

(iii) Mr. Read, Mr. Gravelle and Ms. Gouin-Toussaint: as to how the decision to consult with Mr. Short was reached.

[130] Further, there was no suggestion that Mr. Gravelle knew what Mr. Short's advice would be. Thus, by itself, requesting Mr. Short's advice does not support the conclusion that Mr. Gravelle had a predisposition to rule favourably.

[131] As for the submission based upon Mr. Gravelle's credibility, while I prefer the testimony of others as to the degree to which the issues were canvassed before Mr. Gravelle, I do not believe that a general finding of incredibility is warranted. In any event, any question concerning Mr. Gravelle's testimony is insufficient by itself to establish the converse of his testimony.

[132] The fact that Mr. Gravelle asked Mr. Bentley if his legal opinion would support a favourable ruling is, in my view, wholly inadequate to support the inference that Mr. Gravelle was searching for support to rule favourably. Given the evidence which I accept that Mr. Gravelle had just been advised that the view of Finance would support a positive ruling I take no significance from putting the same question to Mr. Bentley.

[129] Pour arriver aux conclusions énoncées par M. Harris, il faudrait également que j'omette de tenir compte des éléments de preuve ci-après énoncés:

(i) M. Lefebvre: il avait informé le sous-ministre des mesures qu'il fallait prendre pour mener la décision à bonne fin. Il ressort de cet élément de preuve que l'on s'attendrait à ce que le ministre demande certains renseignements au sujet de l'état de l'affaire;

(ii) M. Read: la décision avait été portée à un palier supérieur à celui de M. Read et de la Direction des décisions, plus précisément au palier du sous-ministre adjoint. Étant donné que M. Lefebvre est parti avant que la décision soit prise, il s'ensuit logiquement que la décision devait être prise par le sous-ministre et que l'on s'attendrait à ce que celui-ci demande au préalable certains renseignements;

(iii) M. Read, M. Gravelle et M^{me} Gouin-Toussaint: en ce qui concerne la question de savoir dans quelles circonstances il avait été décidé de consulter M. Short.

[130] En outre, il n'a pas été soutenu que M. Gravelle savait quel serait l'avis de M. Short. Le fait que l'on a demandé l'avis de M. Short ne permet donc pas en soi de conclure que M. Gravelle était au départ porté à rendre une décision favorable.

[131] Quant à l'argument fondé sur la crédibilité de M. Gravelle, je préfère retenir le témoignage que d'autres personnes ont présenté au sujet de la mesure dans laquelle les questions avaient été examinées devant celui-ci, mais je ne crois pas qu'il soit justifié de tirer une conclusion générale d'absence de crédibilité. Quoi qu'il en soit, toute question concernant le témoignage de M. Gravelle ne suffit pas en soi pour contredire ce témoignage.

[132] À mon avis, le fait que M. Gravelle a demandé à M. Bentley si son avis juridique allait étayer une conclusion favorable ne permet absolument pas d'inférer que M. Gravelle cherchait à justifier une décision favorable. Compte tenu de la preuve, que je retiens, à savoir que M. Gravelle venait tout juste d'apprendre que l'avis du ministère des Finances étayerait une décision favorable, je n'accorde aucune importance au fait que la même question a été posée à M. Bentley.

[133] Similarly, in the face of the detailed briefing which I have found that Mr. Gravelle received, I draw no negative inference from the fact that Mr. Gravelle did not personally read the entire file. The then extant issues relating to the consequence to the tax base, GAAR, and whether the shares were taxable Canadian property were fully addressed in the draft briefing note and I have accepted the evidence of Ms. Gouin-Toussaint, Mr. Read, and Mr. Beith on the extent of the briefing. It is inconsistent with this evidence and not reasonable to conclude that the Deputy Minister should be left with the entire file for a period of self-study.

[134] The absence of written notes or minutes makes it demonstrably more difficult for Revenue Canada to justify its actions and provide assurance that its representatives acted appropriately. I accept the evidence of the representative of the Auditor General's office that this failure to minute was contrary to established Revenue Canada policy and procedures. The absence of proper documentation therefore provides a ready basis for speculation and conjecture, and is a matter of concern. Indeed, given the large amounts involved, it is astonishing that senior officials at Revenue Canada failed to keep minutes of certain meetings where crucial decisions were being made. It is axiomatic that poor practice of this sort has the potential of compromising public accountability.

[135] However, the question for the Court is whether the absence of minutes or notes leads to the conclusion of bad faith or preferential treatment? To so lead, that conclusion must be more plausible or likely than other available conclusions.

[136] Another available conclusion is sloppy practice and haste.

[137] The evidence establishes that the rulings file as maintained by Revenue Canada contains the name of the taxpayer, the correspondence from Justice and Finance which contains the opinions which formed the basis for

[133] De même, puisque, à mon avis, M. Gravelle a pleinement été informé, je ne fais aucune inférence défavorable à partir du fait que M. Gravelle n'a pas personnellement lu tout le dossier. Le projet de note d'information traitait en détail des questions qui se posaient alors au sujet des conséquences pour l'assiette de l'impôt et de la DGAE ainsi que de la question de savoir si les actions constituaient des biens canadiens imposables et j'ai retenu les témoignages que M^{me} Gouin-Toussaint, M. Read et M. Beith ont présentés au sujet de l'étendue de l'information transmise. Cela contredit cette preuve; on ne saurait raisonnablement conclure que le dossier au complet devrait être laissé au sous-ministre pour qu'il l'étudie lui-même.

[134] En l'absence de notes écrites ou de procès-verbaux, il était manifestement plus difficile pour Revenu Canada de justifier ses actions et de veiller à ce que ses représentants agissent d'une façon appropriée. Je retiens la preuve du bureau du vérificateur général, à savoir que l'omission de dresser des procès-verbaux allait à l'encontre de la politique et des procédures établies de Revenu Canada. Par conséquent, le manque de documentation appropriée constitue un fondement tout indiqué permettant d'émettre des hypothèses et de faire des conjectures et pose un problème. De fait, étant donné les sommes élevées qui sont en cause, il est étonnant que les hauts fonctionnaires à Revenu Canada n'aient pas dressé de procès-verbaux de certaines réunions au cours desquelles des décisions cruciales étaient prises. Il va sans dire qu'une façon d'agir aussi déplorable risque de compromettre l'obligation publique de rendre compte.

[135] Toutefois, il s'agit pour la Cour de savoir si, en l'absence de procès-verbaux ou de notes, il est possible de conclure à la mauvaise foi ou à un traitement de faveur. Pour être tirée, cette conclusion doit être plus vraisemblable que les autres conclusions possibles.

[136] Il est également possible de conclure que l'on a agi avec négligence et à la hâte.

[137] La preuve établit que le dossier de décision, tel qu'il est maintenu par Revenu Canada, renferme le nom du contribuable, la correspondance des ministères de la Justice et des Finances dans laquelle sont exprimés les

the ruling, and the terms and conditions of the ruling. The Auditor General was able to base much of his criticism upon that information, and the contents of the rulings file and to that extent the basis for the ruling could not be said to be covert.

[138] In that circumstance, it is difficult to find a nefarious or ulterior motive for the absence of minutes. The essential process followed and the extent of the analysis is reflected in the file.

[139] Given that, and the fact that the absence of documents is consistent with haste and bad practice, I am not prepared to infer bad faith and preferential treatment on the basis of the absence of minutes.

[140] While I am not prepared to infer bad faith from the absence of documents, such shoddy practice is not in any way to be condoned. The absence of contemporary minutes does a disservice both to the Canadian public which has a right to expect a consistent level of documentation and to the employees of Revenue Canada called upon to justify their decision much after the fact.

[141] With respect to the waiver and undertaking, I accept that the waiver, which permitted a re-assessment of the Family Trust for a period of ten years, was taken or accepted because there was a degree of uncertainty as to whether the Public Co. shares were taxable Canadian property and because there was resultant concern that the taxpayer might later use that uncertainty to try to argue that the shares were not taxable Canadian property so as to gain an advantage. This was the uncontradicted evidence of Mr. Chan and Ms. Gouin-Toussaint, and is consistent with Mr. Chan's notes of a telephone conversation with Mr. Lawyer on December 13, 1991.

[142] Given that uncertainty, I find that it was Ms. Gouin-Toussaint who proposed a waiver to protect

avis ayant servi de fondement à la décision ainsi que les conditions de la décision. Le vérificateur général a été en mesure de fonder une bonne partie de ses critiques sur ces renseignements et sur le contenu du dossier de décision et, dans cette mesure, on ne saurait dire que la décision était fondée sur des motifs secrets.

[138] Dans ces conditions, il est difficile de conclure à l'existence d'un motif infâme ou inavoué pour ce qui a trait à l'absence de procès-verbaux. Le dossier indique essentiellement le processus qui a été suivi et l'étendue de l'analyse.

[139] Cela étant, et puisque le manque de documentation montre que l'on a agi d'une façon déplorable et à la hâte, je ne suis pas prête à inférer qu'il y a eu mauvaise foi et traitement de faveur en me fondant sur l'absence de procès-verbaux.

[140] Je ne suis pas prête à inférer la mauvaise foi à partir du manque de documentation, mais pareille façon négligente d'agir n'est pas pour autant sanctionnée. L'absence de procès-verbaux contemporains rend un mauvais service tant à la population canadienne, qui a le droit de s'attendre à ce qu'il y ait toujours un certain nombre de documents, qu'aux fonctionnaires de Revenu Canada, qui ont à justifier leur décision beaucoup plus tard.

[141] En ce qui concerne la renonciation et l'engagement, je reconnais que la renonciation, qui permettait pendant une période de dix ans d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de la fiducie familiale, a été reçue ou acceptée parce qu'on ne savait pas trop si les actions de la société publique constituaient des biens canadiens imposables et parce que l'on craignait que le contribuable profite par la suite de cette incertitude pour essayer de soutenir que les actions ne constituaient pas des biens canadiens imposables, et ce, de façon à obtenir un avantage. Telle était la preuve non contredite fournie par M. Chan et par M^{me} Gouin-Toussaint, preuve qui est conforme aux notes que M. Chan a rédigées au sujet d'une conversation téléphonique qu'il avait eue avec M. l'avocat le 13 décembre 1991.

[142] Étant donné cette incertitude, je conclus que c'est M^{me} Gouin-Toussaint qui a proposé une

Revenue Canada and the tax base against the scenario where C might later reverse C's position. Extending the period during which Revenue Canada could re-assess insured that there would be symmetry. That is, the shares would be taxable Canadian property, or not, both on departure and return. The practical effect of the waiver was to make it almost certain that C would never resile from the position that the shares were taxable Canadian property. The waiver was a condition inserted by Revenue Canada contrary to the taxpayer's interest to protect the tax base against a subsequent hypothetical event. I find no preferential treatment in the taking of the waiver.

[143] As for the undertaking to waive treaty protection for ten years, Mr. Bentley had advised that this undertaking was likely unenforceable. Thus, after the decision was made to rule favourably, Mr. Chan raised the concern to Ms. Gouin-Toussaint that this undertaking was being accepted in view of the enforceability concern. Mr. Chan recorded her response in his notes to be "it was decided that the Family would not renege on the agreement and it will be bad for them in future dealings with the government of Canada if they do". Ms. Gouin-Toussaint said that she had been so advised by one or both of Mr. Beith or Mr. Read.

[144] Mr. Beith testified that he was sure that this issue came up in discussion with Mr. Gravelle and that Mr. Beith advised Mr. Gravelle that "we had no reason to question their bad faith, as a matter of fact they were offering it as an indication of good faith. I had no reason to question their integrity and that they would honour it". Mr. Read recalled advising Ms. Gouin-Toussaint that "given my knowledge of the taxpayer, I thought it very unlikely that they would renege; they had a position in society".

renonciation destinée à protéger Revenu Canada et l'assiette de l'impôt au cas où la position adoptée par C ne serait plus la même. En prolongeant la période pendant laquelle Revenu Canada pouvait établir une nouvelle cotisation, on assurait une certaine symétrie, les actions pouvant être des biens canadiens imposables, ou ne pas l'être, et ce, tant au départ du contribuable qu'à son retour. En pratique, la renonciation avait pour effet d'assurer presque que C ne reviendrait jamais sur sa position, à savoir que les actions étaient des biens canadiens imposables. La renonciation était une condition que Revenu Canada avait insérée au détriment du contribuable de façon à protéger l'assiette de l'impôt contre un événement hypothétique subséquent. À mon avis, on n'a accordé aucun traitement de faveur en acceptant la renonciation.

[143] Quant à l'engagement selon lequel le contribuable renonçait à la protection fournie par la Convention pour une période de dix ans, M. Bentley avait fait savoir que cet engagement n'était probablement pas exécutoire. Par conséquent, après qu'il eut été résolu de rendre une décision favorable, M. Chan a fait part à M^{me} Gouin-Toussaint des préoccupations qu'il avait au sujet de l'acceptation de cet engagement, étant donné que l'exécution de l'engagement posait un problème. Dans ses notes, M. Chan a consigné la réponse que M^{me} Gouin-Toussaint avait donnée, à savoir [TRADUCTION] qu'«il a[avait] été décidé que la famille ne reviendrait pas sur l'entente et [que], si elle le fai[sai]t, cela nuira[it] à ses relations futures avec le gouvernement du Canada». M^{me} Gouin-Toussaint a déclaré que c'était ce que lui avaient fait savoir M. Beith ou M. Read, ou les deux.

[144] M. Beith a témoigné qu'il était certain que cette question avait été soulevée auprès de M. Gravelle et qu'il avait déclaré à M. Gravelle [TRADUCTION] qu'«il n'y avait pas lieu de se demander s'ils avaient agi de mauvaise foi, et [qu']en fait cela indiquait leur bonne foi. Rien ne [lui] permettait de douter de leur intégrité et rien ne [lui] permettait de croire qu'ils n'honoreraient pas leur engagement». M. Read a déclaré avoir dit à M^{me} Gouin-Toussaint que [TRADUCTION] «selon ce [qu']il savait] du contribuable, [il croyait] qu'il était fort peu probable qu'il revienne sur sa parole; il avait un certain statut social».

[145] On Mr. Harris' behalf it was forcefully urged that this evidence established bad faith because the ruling was conditional on the undertaking, and the undertaking was taken because of the taxpayer's position in society. The qualitative finding about the taxpayer's status was said to evidence an improper and illegal preference.

[146] It is important to understand the nature of the undertaking. The Protective Trust undertook not to claim a deduction under subparagraph 110(1)(f)(i) and paragraph 115(1)(d) of the Act for the next ten years. Those provisions allow a non-resident taxpayer to reduce his or her taxable income earned in Canada by an amount equal to Treaty protected income. Because the Protective Trust had not been resident in Canada it could claim not to be caught by the terms of the Treaty. The effect of the undertaking was therefore to give Canada a commitment that any tax on the disposition of capital property would be in accord with the terms of the Treaty. The Protective Trust would not claim it was totally exempted from paying tax.

[147] Together, the taking of the waiver and undertaking were unrelated to the legal issue of whether the Public Co. shares were taxable Canadian property. Rather, they were assurances offered to deal with the Rulings Directorate's concern that there could be future hypothetical steps taken that would amount to an avoidance strategy as opposed to a *bona fide* change of residence. They, together with the commitment not to dispose of the shares for five years, substantially ensured that there was no practical likelihood that subsequent avoidance transactions would take place.

[148] Understood in that light, I find no improper side deal or preferential treatment.

[149] Mr. Read's reference to a "position in society" was inappropriate and ill-considered. A position in

[145] Pour le compte de M. Harris, il a été soutenu avec véhémence que cette preuve établissait la mauvaise foi parce que la décision dépendait de l'engagement et que l'engagement avait été accepté à cause de la situation sociale du contribuable. Il a été soutenu que la conclusion qualitative qui avait été tirée au sujet du statut du contribuable montrait que celui-ci avait bénéficié sans motif valable et d'une façon illégale d'un traitement préférentiel.

[146] Il est important de comprendre la nature de l'engagement. La fiducie de protection des actifs s'engageait à ne pas demander, pour les dix années à venir, une déduction en vertu du sous-alinéa 110(1)f(i) et de l'alinéa 115(1)d) de la Loi. Ces dispositions permettent à un contribuable non-résident de réduire le revenu imposable qu'il a gagné au Canada d'un montant égal au revenu protégé par la Convention. Étant donné que la fiducie de protection des actifs ne résidait pas au Canada, elle pouvait affirmer qu'elle n'était pas visée par les dispositions de la Convention. Cet engagement visait donc à assurer au Canada que tout impôt résultant de la disposition d'un bien en immobilisation respecterait les dispositions de la Convention. La fiducie de protection des actifs n'alléguerait pas être entièrement exonérée d'impôt.

[147] Ensemble, l'acceptation de la renonciation et de l'engagement n'avaient rien à avoir avec la question de savoir si les actions de la société publique constituaient des biens canadiens imposables. Il s'agissait plutôt de garanties offertes en réponse à la préoccupation exprimée par la Direction des décisions, à savoir que des mesures constituant une stratégie d'évitement, par opposition à un véritable changement de résidence, pourraient bien être prises dans l'avenir. Avec l'engagement selon lequel les actions ne seraient pas aliénées pour une période de cinq ans, la renonciation et l'engagement garantissaient fondamentalement qu'en pratique, il était peu probable que des opérations d'évitement soient subséquentement conclues.

[148] À mon avis, si la question est considérée sous cet angle, il n'y a pas eu d'entente particulière irrégulière ou de traitement de faveur.

[149] Il n'était pas approprié et il était peu judicieux pour M. Read de parler de la [TRADUCTION] «situation

society is not by itself a reliable test for probity.

[150] However, what Mr. Chan's note and the preponderance of the evidence indicate is a valid inquiry into whether the waiver and undertaking offered by the taxpayer were sufficient to alleviate the GAAR concerns. In that regard, I find it significant that at the time the GAAR committee was chaired by Mr. Beith and over the weekend of December 21, 1991, Mr. Beith had written in his notes "[t]his is not an avoidance transaction". Mr. Read also considered a GAAR eventuality to be "unlikely". These conclusions do not appear to in any way rely upon the status of the family.

[151] The final point asserted on Mr. Harris' behalf is premised on his contention that there were reasons to refuse to rule or to rule negatively.

[152] However, the initial tax policy advice from Mr. Thompson on November 14, 1991, supported the conclusion that a Canadian resident could own taxable Canadian property. By December 6, 1991, Mr. Thompson had advised that the argument that a Canadian resident could not own taxable Canadian property was "too weak".

[153] As of November 19, 1991, Mr. Bentley's legal advice was that he agreed with Mr. Lawyer's argument on the taxable Canadian property issue. By December 2, 1991, Mr. Chan had written in a draft letter to Mr. Short that except for the GAAR concerns there was no strong technical argument for denying the requested rulings. By December 10 and the preparation of the memo to the Rulings Review Committee the basis for refusing to rule was the significant amount of tax that would be lost by application of the tax Treaty, and a possibility that GAAR might become applicable depending upon future events.

sociale» du contribuable. La situation sociale n'est pas en soi un critère sûr de probité.

[150] Toutefois, les notes de M. Chan et la prépondérance de la preuve indiquent que l'on s'est à juste titre demandé si la renonciation et l'engagement offerts par le contribuable étaient suffisants pour régler les questions liées à la DGAE. À cet égard, il est à mon avis important de noter qu'au moment où le comité anti-évitement était présidé par M. Beith et au cours de la fin de semaine du 21 décembre 1991, M. Beith avait déclaré ce qui suit dans ses notes: [TRADUCTION] «Il ne s'agit pas d'une opération d'évitement.» M. Read estimait également qu'il était [TRADUCTION] «peu probable» que la DGAE s'applique. Ces conclusions ne semblent aucunement être fondées sur la situation de la famille.

[151] Le point final soulevé pour le compte de M. Harris est fondé sur la prétention selon laquelle il existait des motifs justifiant le refus de rendre une décision ou la délivrance d'une décision défavorable.

[152] Toutefois, l'avis initialement exprimé par M. Thompson le 14 novembre 1991 au sujet de la politique fiscale étayait la conclusion selon laquelle un résident canadien pouvait posséder un bien canadien imposable. Le 6 décembre 1991, M. Thompson avait déjà fait savoir que l'argument selon lequel un résident canadien ne pouvait pas posséder un bien canadien imposable était [TRADUCTION] «trop faible».

[153] Le 19 novembre 1991, M. Bentley a exprimé l'avis juridique selon lequel il souscrivait à l'argument avancé par M. l'avocat au sujet de la question des biens canadiens imposables. Le 2 décembre 1991, M. Chan avait déclaré, dans un projet de lettre à l'intention de M. Short, qu'à l'exception des questions liées à la DGAE, aucun argument technique convaincant ne justifiait le refus de rendre les décisions demandées. Le 10 décembre et au moment où la note de service à l'intention du Comité de révision des décisions a été préparée, le refus de rendre une décision était fondé sur le montant élevé d'impôt qui serait perdu par suite de l'application de la Convention fiscale et sur la possibilité que la DGAE s'applique si certains événements se produisaient dans l'avenir.

[154] The waiver, undertaking and commitment not to dispose of the property for five years dispelled to a considerable extent the GAAR concerns. It was properly open to Revenue Canada to consider that it was not looking at an avoidance transaction. In my view, Revenue Canada could not properly decline to provide an advance ruling on the sole ground that the result was favourable to the taxpayer and Revenue Canada was unhappy with the result that would arise from application of the Treaty.

[155] Mr. Read confirmed that by December 23, 1991, the Rulings Directorate no longer had a concern that the ruling was on a completed transaction. I find that to have been a reasonable conclusion. The ruling sought and ultimately given was not on a completed transaction. Rather, it accepted the result of a completed transaction as a fact and then relied on the consequence of that fact in respect of a contemplated transaction.

[156] Therefore, there were not such strong reasons for refusing to rule, or for ruling against the taxpayer, that an inference may properly be drawn that the Deputy Minister “bent over backwards” to rule for the taxpayer.

[157] I am satisfied for these reasons that the evidence does not support the inference that preferential treatment was given to this particular taxpayer.

[158] The plaintiff did not pursue in argument before me the allegation that an undue preference was bestowed because other taxpayers were unaware of the favourable interpretation provided in the ruling at issue. In any event, other taxpayers could have sought similar rulings and in *Information Circular 70-6R2* taxpayers were encouraged to do so. There was no clear evidence as to when the 1985 opinion that a resident could not hold taxable Canadian property was published. It was agreed as a fact that the 1985 opinion was not published in the loose leaf service *Access to Canadian Income Tax*.

[154] La renonciation, l'engagement et la promesse que le contribuable avait faits de ne pas disposer des biens en cause pour une période de cinq ans réglait dans une large mesure les questions liées à la DGAE. Il était à juste titre loisible à Revenu Canada de croire qu'aucune opération d'évitement n'était en cause. À mon avis, Revenu Canada ne pouvait pas légitimement refuser de rendre une décision anticipée en se fondant uniquement sur le fait que le résultat était favorable au contribuable et que le résultat obtenu par suite de l'application de la Convention ne lui plairait pas.

[155] M. Read a confirmé que le 23 décembre 1991, la Direction des décisions ne croyait plus que la décision visait une opération qui avait déjà été conclue. À mon avis, cette conclusion était raisonnable. La décision qui a été demandée et qui a finalement été rendue ne se rapportait pas à une opération qui avait été conclue. On reconnaissait plutôt le résultat qu'aurait une opération déjà conclue et on se fondait sur ce résultat dans le cas d'une opération envisagée.

[156] Par conséquent, il n'existait aucun motif justifiant le refus de rendre une décision ou la délivrance d'une décision à l'encontre du contribuable, qui soit suffisamment fort pour permettre à bon droit d'inférer que le sous-ministre [TRADUCTION] «faisait tout son possible» pour rendre une décision en faveur du contribuable.

[157] Cela étant, je suis convaincue que la preuve ne permet pas d'inférer que le contribuable ici en cause a bénéficié d'un traitement de faveur.

[158] Dans l'argumentation qu'il a présentée devant moi, le demandeur n'a pas donné suite à l'allégation selon laquelle on avait accordé un traitement préférentiel indu puisque d'autres contribuables n'étaient pas au courant de l'interprétation favorable donnée dans la décision en question. Quoi qu'il en soit, les autres contribuables auraient pu demander des décisions similaires; de plus, dans la *Circulaire d'information 70-6R2*, on encourageait les contribuables à faire pareille demande. Il n'existe aucune preuve claire au sujet de la question de savoir à quel moment l'avis exprimé en 1985, soit qu'un résident ne pouvait pas détenir un bien canadien imposable, a été publié. Il a été convenu que

[159] In addition to analysing the evidence as it relates to Mr. Harris' specific argument before me, I have also considered whether the whole of the evidence supports the contentions that the taxpayer was the recipient of preferential treatment and that the defendants acted in bad faith.

[160] Allegations of bad faith against senior government officials are a serious matter which require careful scrutiny of the cogency of the evidence. Here, the evidence in its totality failed to establish preferential treatment or bad faith. Indeed, there was some evidence to the contrary. As previously recited, on March 8, 1991, a prior request had been made by Mr. Lawyer for an advance ruling. Revenue Canada advised it would not grant the requested ruling. As a result, the taxpayer withdrew the request and submitted the request at issue. This is some evidence that the Rulings Directorate was not afraid or unwilling to issue unfavourable rulings in respect of this particular taxpayer.

THE BREACH OF A FIDUCIARY DUTY, OR A DUTY AKIN TO A FIDUCIARY DUTY

[161] I now turn to the assertion that in receiving and responding to the ruling request the Minister and his officials were acting in a fiduciary capacity, or were acting in a capacity akin to a fiduciary duty, and that they breached that duty. A fiduciary or fiduciary-like duty is said by the plaintiff to be owed to both the taxpayers represented in this proceeding and to the taxpayers who requested the ruling.

[162] On Mr. Harris' behalf it is argued that fiduciary or fiduciary-like obligations can apply to public officials and that the categories of fiduciary relationship are not closed. Mr. Harris notes that in cases such as *Lac Minerals Ltd. v. International Corona Resources Ltd.*, [1989] 2 S.C.R. 574, the Supreme Court of Canada has established a "rough and ready guide" to determining whether the imposition of a fiduciary obligation on a

cet avis n'a pas été publié par le service de mise à jour sur feuillets mobiles *Access to Canadian Income Tax*.

[159] En plus d'analyser la preuve, telle qu'elle se rapporte à l'argument précis que M. Harris a invoqué devant moi, je me suis également demandé si la preuve dans son ensemble étaye les prétentions voulant que le contribuable ait bénéficié d'un traitement de faveur et que les défendeurs aient été de mauvaise foi.

[160] Les allégations de mauvaise foi qui sont faites à l'encontre de hauts fonctionnaires du gouvernement sont sérieuses et exigent un examen minutieux de la force de la preuve. Dans ce cas-ci, l'ensemble de la preuve n'établissait pas qu'il y avait eu traitement de faveur ou mauvaise foi. De fait, certains éléments de preuve indiquaient le contraire. Comme il en a déjà été fait mention, le 8 mars 1991, M. l'avocat avait déjà fait une demande en vue d'obtenir une décision anticipée. Revenu Canada avait fait savoir que la décision demandée ne serait pas rendue. Le contribuable a donc retiré la demande et a soumis la demande ici en cause. Cela montre dans une certaine mesure que la Direction des décisions ne craignait pas de rendre des décisions défavorables à l'égard du contribuable ici en cause ou qu'elle n'hésitait pas à rendre pareilles décisions.

LE MANQUEMENT À UNE OBLIGATION FIDUCIAIRE OU À UNE OBLIGATION SIMILAIRE

[161] J'examinerai maintenant l'assertion selon laquelle, en recevant la demande de décision et en y répondant, le ministre et ses représentants agissaient à titre fiduciaire ou dans une qualité similaire, et qu'ils ont manqué à leur obligation. Le demandeur affirme qu'il existe une obligation fiduciaire ou une obligation similaire envers les contribuables représentés dans cette instance et envers les contribuables qui ont demandé la décision.

[162] Pour le compte de M. Harris, il est soutenu que les agents publics peuvent avoir des obligations fiduciaires ou des obligations similaires et que les diverses catégories de rapports fiduciaires ne sont pas exhaustives. M. Harris fait remarquer que dans des arrêts tels que l'arrêt *Lac Minerals Ltd. c. International Corona Resources Ltd.*, [1989] 2 R.C.S. 574, la Cour suprême du Canada a établi un «guide sommaire»

relationship is appropriate. Relationships in which a fiduciary obligation have been imposed generally possess three general characteristics:

- (i) the fiduciary has scope for the exercise of some discretion or power;
- (ii) the fiduciary can unilaterally exercise that power or discretion so as to affect the beneficiary's legal or practical interest; and
- (iii) the beneficiary is peculiarly vulnerable to, or at the mercy of, the fiduciary holding the discretion or power.

[163] Mr. Harris then argues:

The circumstances of the rulings process suggest that all the elements of a fiduciary relationship exist between the Minister and Canadian taxpayers. First, the Minister has a discretion whether or not to issue an advance tax ruling in a given case. There are no statutory criteria guiding the Minister's discretion. The Information Circular published by Revenue Canada sets out certain guidelines for issuing rulings. However, ultimately, there is no legal requirement to issue an advance tax ruling. The Minister has the discretion whether to issue a favourable ruling, unfavourable ruling or not to issue a ruling at all. In particular, if a specific provision of the *Income Tax Act* is ambiguous, as was the case with the 1991 ruling, and if Revenue Canada cannot clearly resolve the ambiguity, it may decline to issue a ruling and deal with the matter upon assessment. The exercise of that discretion will affect the practical interests of all income tax filers as a class, particularly when the matter involves a significant transaction which may have a large impact on the tax base. If under-collection or under-assessment of taxes occurs as a result of an advance tax ruling which erroneously interprets the law or permits an avoidance scheme to proceed, this will inevitably increase the load of tax on the shoulders of the rest of tax filers, as Lord Scarman noted in the *Inland Revenue Commissioners* case. This shortfall in public revenue must be corrected either through higher or newer taxes or through expenditure reductions. Either way, the very real and practical interests of Canadian citizens in general will be adversely affected.

permettant de déterminer si l'imposition d'une obligation fiduciaire à l'égard d'un rapport est appropriée. Les rapports dans lesquels une obligation fiduciaire a été imposée possèdent habituellement trois caractéristiques générales:

- (i) le fiduciaire peut exercer un certain pouvoir discrétionnaire.
- (ii) le fiduciaire peut unilatéralement exercer ce pouvoir discrétionnaire de manière à avoir un effet sur les intérêts juridiques ou pratiques du bénéficiaire.
- (iii) le bénéficiaire est particulièrement vulnérable ou à la merci du fiduciaire qui détient le pouvoir discrétionnaire.

[163] M. Harris affirme ensuite ce qui suit:

[TRADUCTION] Les circonstances afférentes au processus de délivrance des décisions donnent à entendre que tous les éléments d'un rapport fiduciaire existent entre le ministre et les contribuables canadiens. Premièrement, le ministre possède le pouvoir discrétionnaire de rendre ou de refuser de rendre une décision anticipée dans un cas donné. Il n'existe pas de critères prévus par la loi régissant l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire. La Circulaire d'information publiée par Revenu Canada énonce certaines lignes directrices applicables à la délivrance des décisions. Toutefois, en fin de compte, aucune exigence légale ne prévoit qu'une décision anticipée en matière d'impôt doit être rendue. Le ministre possède le pouvoir discrétionnaire nécessaire en vue de rendre une décision favorable ou une décision défavorable ou en vue de refuser de rendre une décision, quelle qu'elle soit. En particulier, si une disposition précise de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est ambiguë, comme c'était le cas pour la décision de 1991, et si Revenu Canada ne peut pas clairement résoudre l'ambiguïté, on peut refuser de rendre une décision et trancher la question au moment où la cotisation est établie. L'exercice de ce pouvoir discrétionnaire influe en pratique sur les intérêts de toutes les personnes d'une catégorie donnée qui produisent des déclarations de revenu, en particulier si une opération importante susceptible d'avoir un effet sérieux pour l'assiette de l'impôt est en cause. Comme lord Scarman l'a fait remarquer dans l'arrêt *Inland Revenue Commissioners*, si un montant insuffisant est perçu ou fixé au titre de l'impôt par suite d'une décision anticipée qui énonce une interprétation erronée du droit ou qui permet un stratagème frauduleux, le fardeau de l'impôt est inévitablement plus lourd pour les autres personnes qui produisent des déclarations de revenu. Il faut combler cette insuffisance des recettes publiques en percevant des impôts plus élevés ou de nouveaux impôts ou encore en réduisant les dépenses. D'une façon ou de l'autre, la chose porte en pratique réellement atteinte à l'intérêt des citoyens canadiens en général.

Due to the nature of the advance tax ruling process, Canadian taxpayers are peculiarly vulnerable to the Minister's exercise of discretion. As noted, the process is secret and confidential, there is no right to appeal and taxpayers must place their trust in government officials to collect and assess tax in a fair and proper manner.

...

Unless the Minister is bound by a fiduciary duty, there is simply no legal or practical way of redressing the wrongful exercise of that discretion. Even though rulings decisions affect the practical interests of not only the individual requesting the advance tax ruling, but potentially all taxpayers, without a heightened duty of care, ruling made by Revenue Canada could almost never be subject to challenge. It is not acceptable for the government to assert that so long as officials do not act in bad faith, it does not matter whether appropriate care was taken in making advance tax rulings. Unless Canadian taxpayers know that the Minister is bound by a very high standard of care, whether fiduciary in nature or akin to fiduciary, public confidence in the tax system will be undermined. It would be open to Revenue Canada to act with impunity. It would mean that unless there was proof of bad faith, officials could be grossly negligent and yet still not be held accountable. Such a result would erode the legitimacy of the taxation system in Canada. In today's climate, Canadians are entitled not to accept the common refrain "just trust us".

[164] In response to the argument that the constitutional protection from alleged mismanagement or maladministration is through the supervision of the Auditor General and ministerial accountability to the House of Commons and, ultimately, the government's accountability to the electorate, Mr. Harris contends that such accountability is a "myth" where a decision is popular with "the party in power".

[165] I begin my analysis by noting with respect to the "rough and ready guide" that in *Lac Minerals, supra*, Sopinka J., writing for the majority of the Court on the issue of fiduciary duty [at page 599], wrote that:

Étant donné la nature du processus applicable aux décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu, les contribuables canadiens sont particulièrement vulnérables lorsque le ministre exerce son pouvoir discrétionnaire. Comme on l'a noté, il s'agit d'un processus secret et confidentiel; il n'existe aucun droit d'appel et les contribuables doivent s'en remettre aux fonctionnaires pour percevoir et fixer l'impôt d'une façon équitable et juste.

[...]

À moins que le ministre ne soit lié par une obligation fiduciaire, il n'existe tout simplement aucune façon, en droit ou en pratique, de remédier à l'exercice injustifié de ce pouvoir discrétionnaire. Même si les décisions qui sont prises influent en pratique sur les intérêts non seulement du particulier qui demande la décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu, mais peut-être bien aussi de tous les contribuables, en l'absence d'une obligation accrue de diligence, la décision rendue par Revenu Canada ne pourrait presque jamais être contestée. Le gouvernement ne saurait affirmer que dans la mesure où ses fonctionnaires n'agissent pas de mauvaise foi, il ne sert à rien de savoir si une décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu a été rendue avec la diligence appropriée. Si les contribuables canadiens ne savent pas que le ministre est assujéti à une norme de diligence fort stricte, et ce, qu'une obligation fiduciaire ou une obligation similaire soit en cause, la confiance du public dans le régime fiscal est minée. Il serait loisible à Revenu Canada d'agir impunément. Cela voudrait dire qu'en l'absence d'une preuve de mauvaise foi, les fonctionnaires pourraient faire preuve d'une grave négligence sans être tenus de rendre compte. Pareil résultat saperait la légitimité du système d'imposition au Canada. De nos jours, les Canadiens peuvent à bon droit ne pas s'en remettre à la déclaration bien connue: «Faites-nous donc confiance.»

[164] En réponse à l'argument voulant qu'une protection constitutionnelle soit fournie lorsqu'il y aurait mauvaise gestion ou mauvaise administration, et ce, au moyen de la supervision assurée par le vérificateur général et de la responsabilité ministérielle envers la Chambre des communes et, en fin de compte, au moyen de l'obligation qui incombe au gouvernement de rendre compte à l'électorat, M. Harris soutient que pareille obligation de rendre compte est un [TRADUCTION] «mythe» lorsqu'une décision est populaire auprès du [TRADUCTION] «parti au pouvoir».

[165] Je commencerai mon analyse en faisant remarquer, en ce qui concerne le «guide sommaire», que dans l'arrêt *Lac Minerals*, précité, le juge Sopinka, en se prononçant au nom de la majorité de la Cour sur la

It is possible for a fiduciary relationship to be found although not all of these characteristics are present, nor will the presence of these ingredients invariably identify the existence of a fiduciary relationship.

[166] Justice Sopinka cautioned that [at page 595]:

The consequences attendant on a finding of a fiduciary relationship and its breach have resulted in judicial reluctance to do so except where the application of this “blunt tool of equity” is really necessary.

...

In my opinion, equity’s blunt tool must be reserved for situations that are truly in need of the special protection that equity affords.

[167] In *Guerin et al. v. The Queen et al.*, [1984] 2 S.C.R. 335 Dickson J., as he then was, writing for the majority drew attention to the distinction, for fiduciary duty purposes, between private and public law duties, at page 385:

It should be noted that fiduciary duties generally arise only with regard to obligations originating in a private law context. Public law duties, the performance of which requires the exercise of discretion, do not typically give rise to a fiduciary relationship. As the “political trust” cases indicate, the Crown is not normally viewed as a fiduciary in the exercise of its legislative or administrative function. [Underlining added.]

[168] Justice Dickson went on to determine that the Crown assumed a fiduciary obligation when dealing with Indian land upon surrender. This flowed from the independent legal interest which Indians hold in their land which was an interest not created by either the legislative or executive branches of government. Thus, Justice Dickson concluded that the Crown’s obligation with respect to that interest was “not a public law duty” but rather “in the nature of a private law duty”. In this “*sui generis* relationship” it was not improper to regard the Crown as a fiduciary.

question de l’obligation fiduciaire, a fait les remarques ci-après énoncées [à la page 599]:

Il est possible de conclure qu’il y a des rapports fiduciaires, même si toutes ces caractéristiques ne sont pas présentes. Par ailleurs, leur présence n’est pas toujours concluante quant à l’existence de rapports fiduciaires.

[166] Le juge Sopinka a donné l’avertissement suivant [à la page 595]:

La conclusion à l’existence de rapports fiduciaires et à un manquement aux obligations en découlant a des conséquences telles que les tribunaux hésitent à formuler cette conclusion, sauf lorsque le recours à ce «moyen brutal employé en *equity*» s’impose réellement.

[. . .]

À mon avis, on ne doit avoir recours au moyen brutal employé en *equity* que dans les situations où la protection spéciale de l’*equity* se révèle vraiment nécessaire.

[167] Dans l’arrêt *Guerin et autres c. La Reine et autre*, [1984] 2 R.C.S. 335, le juge Dickson (tel était alors son titre), au nom de la majorité, a fait remarquer la distinction qu’il faut faire, en ce qui concerne l’obligation fiduciaire, entre les obligations de droit privé et les obligations de droit public (page 385):

Il nous faut remarquer que, de façon générale, il n’existe d’obligations de fiduciaire que dans le cas d’obligations prenant naissance dans un contexte de droit privé. Les obligations de droit public dont l’acquittement nécessite l’exercice d’un pouvoir discrétionnaire ne créent normalement aucun rapport fiduciaire. Comme il se dégage d’ailleurs des décisions portant sur les «fiducies politiques», on ne prête pas généralement à Sa Majesté la qualité de fiduciaire lorsque celle-ci exerce ses fonctions législatives ou administratives. [Non souligné dans l’original.]

[168] Le juge Dickson a ensuite décidé que la Couronne assumait une obligation fiduciaire lorsqu’elle s’occupait des terres des Indiens à la suite de la cession, compte tenu du droit indépendant que possédaient les Indiens sur leurs terres, droit qui ne devait son existence ni au pouvoir législatif ni au pouvoir exécutif. Le juge Dickson a donc conclu que l’obligation de la Couronne, en ce qui concerne ce droit, «n’est pas une obligation de droit public», mais plutôt une obligation «de la nature d’une obligation de droit privé». Dans le contexte de ce «rapport *sui generis*», on pouvait à bon droit considérer la Couronne comme un fiduciaire.

[169] Prior to the decision of the Supreme Court of Canada in *Guerin*, in *Swain v Law Society*, [1982] 2 All ER 827, the House of Lords had also cautioned of the need to distinguish between duties which arise at public and at private law when considering fiduciary obligations.

[170] The facts before the House of Lords in *Swain* were that the Law Society was empowered by statute to make rules concerning indemnity against loss arising from claims made against solicitors for professional negligence, and to take out and maintain insurance with authorized insurers. The Law Society had established a group program whereby it arranged indemnity insurance through a particular firm of insurance brokers and then required solicitors to participate in the program. The brokers agreed to share with the Law Society the substantial commission the brokers received from the insurer. A declaration was sought by a solicitor that the Law Society was not entitled to retain the commission it received from the brokers in respect of premiums paid by individual solicitors, but was instead accountable to those solicitors for that commission.

[171] The House of Lords held that the Law Society was not accountable as a fiduciary to its members for the commission earned in performance of its statutory authority. Lord Brightman wrote, at pages 837-838:

In exercising its power . . . the Law Society is performing a public duty, a duty which is designed to benefit, not only solicitor-principals and their staff, but also solicitors' clients. . . . So, as I have said, in exercising the power conferred on it, the Law Society was performing a public duty, and not a private duty to premium-paying solicitors. This approach, which in my opinion is fundamental, has important consequences, because the nature of a public duty and the remedies of those who seek to challenge the manner in which it is performed differ markedly from the nature of a private duty and the remedies of those who say that the private duty has been breached. If a public duty is breached, there are the remedies of judicial review, declaration, injunction and recovery of money if wrongly demanded and paid. There is no

[169] Avant que la Cour suprême du Canada fasse connaître sa décision dans l'affaire *Guerin*, la Chambre des lords, dans l'arrêt *Swain v Law Society*, [1982] 2 All ER 827, avait également dit que, lorsque des obligations fiduciaires sont en cause, il faut faire une distinction entre les obligations existant en droit public et celles qui existent en droit privé.

[170] Les faits de l'affaire *Swain* dont la Chambre des lords avait été saisie étaient les suivants: la Law Society était autorisée par la loi à prendre des règles concernant l'indemnité accordée en cas de perte à la suite d'une demande présentée contre un avocat qui avait commis une négligence professionnelle ainsi qu'à souscrire à une assurance et à maintenir une assurance auprès d'assureurs autorisés. La Law Society avait mis sur pied un programme collectif dans le cadre duquel elle se chargeait de souscrire à une assurance-indemnité par l'entremise d'une maison particulière de courtiers en assurances et demandait ensuite aux avocats de participer au programme. Les courtiers convenaient de partager avec la Law Society la commission élevée qu'ils recevaient de l'assureur. Un avocat avait demandé un jugement déclaratoire portant que la Law Society n'avait pas le droit de conserver le montant de la commission qu'elle avait reçue des courtiers à l'égard des primes payées par les avocats individuels, mais qu'elle devait plutôt rendre compte de cette commission aux avocats en cause.

[171] La Chambre des lords a statué que la Law Society n'avait pas à rendre compte à ses membres à titre de fiduciaire à l'égard de la commission touchée dans l'exercice d'un pouvoir reconnu par la loi. Aux pages 837 et 838, lord Brightman a dit ce qui suit:

[TRADUCTION] En exerçant son pouvoir, [. . .] la Law Society s'acquitte d'une obligation publique, une obligation qui devait être avantageuse non seulement pour les avocats-mandants et pour leur personnel, mais aussi pour les clients des avocats [. . .] Par conséquent, comme je l'ai dit, en exerçant le pouvoir qui lui est conféré, la Law Society s'acquittait, envers les avocats qui payaient une prime, d'une obligation publique, et non d'une obligation privée. Cette approche qui, à mon avis, est fondamentale, a des conséquences importantes étant donné que la nature d'une obligation publique est fort différente de celle d'une obligation privée et que les réparations qui peuvent être demandées par les personnes qui cherchent à contester la façon dont l'obligation est assumée sont fort différentes de celles dont peuvent se prévaloir les personnes qui invoquent

remedy in breach of trust or equitable account. The latter remedies are available, and available only, where a private trust has been created: see the decision of your Lordships' House in *Skinnners' Co v Irish Society* (1845) 12 Cl & Fin 425, 8 ER 1474. The duty imposed on the possessor of a statutory power for public purposes is not accurately described as fiduciary because there is no beneficiary in the equitable sense. [Underlining added.]

[172] In 1988, *Swain* was applied by the Ontario Court of Appeal in *Windsor Roman Catholic Separate School Board v. Windsor (City)* (1988), 64 O.R. (2d) 241 (C.A.), leave to appeal to the Supreme Court of Canada refused [[1988] 2 S.C.R. x]. There, the Court was required to consider the claim of the school board to interest on taxes collected on its behalf by the city, but not yet paid to the school board. After quoting with approval from *Swain*, the Court wrote at pages 247-248:

Early in this century, this court decided in *Norfolk v. Roberts* (1913), 28 O.L.R. 593, 13 D.L.R. 463 (App. Div.); affirmed 50 S.C.R. 283, 23 D.L.R. 547, that a municipal corporation or its council is not a trustee for its ratepayers. Meredith C.J.O. said at pp. 602-3 O.L.R., pp. 465-6 D.L.R.:

The trend of modern judicial decisions is to depart from the practice of former times of applying to bodies of a public representative character, intrusted by Parliament with delegated authority, the rules which were applied in the case of trading corporations, and to recognise the right of such bodies, while acting *bona fide* and within the limit of the powers conferred upon them by the Legislature, to transact their business without interference by the Courts: *Slatery v. Naylor*, 13 App. Cas. 446; *Kruse v. Johnson*, [1898] 2 Q.B. 91; *Thomas v. Sutters*, [1900] 1 Ch. 10.

It is, in my judgment, erroneous to treat either the corporation or its council as trustees for the ratepayers. They are, no doubt, in the sense in which the Sovereign is spoken of as a trustee for the people, trustees for the inhabitants of the municipality; but they are, in my opinion, in no other sense trustees, but a branch of the civil government of the Province; and, within the limits of the powers committed to

la violation d'une obligation privée. En cas de manquement à une obligation publique, les réparations possibles sont le contrôle judiciaire, un jugement déclaratoire, une injonction et le recouvrement des sommes indûment demandées et payées. Il n'existe aucune réparation fondée sur la violation d'une fiducie ou sur l'equity. Pareille réparation peut uniquement être obtenue si une fiducie privée a été créée: voir la décision que la Chambre des lords a rendue dans l'affaire *Skinnners' Co c. Irish Society* (1845) 12 Cl & Fin 425, 8 ER 1474. L'obligation imposée à celui qui possède un pouvoir légal à des fins publiques ne saurait être à juste titre considérée comme étant de nature fiduciaire étant donné qu'il n'y a pas de bénéficiaire au sens de l'equity. [Non souligné dans l'original.]

[172] En 1988, la Cour d'appel de l'Ontario a appliqué l'arrêt *Swain* dans l'affaire *Windsor Roman Catholic Separate School Board v. Windsor (City)* (1988), 64 O.R. (2d) 241 (C.A.), autorisation de pourvoi à la Cour suprême du Canada refusée [[1988] 2 R.C.S. x]. Dans cette affaire-là, la Cour avait à examiner la demande qu'un conseil scolaire avait faite en vue d'obtenir des intérêts sur les impôts perçus par la ville pour son compte, lesquels ne lui avaient pas encore été versés. Après avoir cité en l'approuvant l'arrêt *Swain*, la Cour a dit ce qui suit, aux pages 247 et 248:

[TRADUCTION] Au début du siècle, la présente cour a décidé, dans l'affaire *Norfolk v. Roberts* (1913), 28 O.L.R. 593, 13 D.L.R. 463 (Div. d'appel); conf. par 50 R.C.S. 283, 23 D.L.R. 547, qu'une corporation municipale ou son conseil n'agit pas à titre de fiduciaire pour les contribuables. Le juge en chef Meredith a fait les remarques suivantes, aux pages 602 et 603 O.L.R., pages 465-466 D.L.R.:

De nos jours, la tendance, dans les décisions judiciaires, est de s'écarter de la pratique passée voulant que l'on applique les règles qui s'appliquaient aux sociétés commerciales aux organismes représentant le public auxquels le Parlement a délégué un pouvoir et que l'on reconnaisse le droit que possèdent pareils organismes, s'ils agissent de bonne foi et dans les limites des pouvoirs qui leur sont conférés par le législateur, d'exercer leurs activités sans ingérence de la part des tribunaux: *Slatery v. Naylor*, 13 App. Cas. 446; *Kruse v. Johnson*, [1898] 2 Q.B. 91; *Thomas v. Sutters*, [1900] 1 Ch. 10.

À mon avis, il est erroné de qualifier la corporation et son conseil de fiduciaires agissant pour les contribuables. Ils agissent sans doute à titre de fiduciaires pour les habitants de la municipalité, comme le fait Sa Majesté lorsqu'on dit qu'elle agit à titre de fiduciaire du peuple; cependant, à mon avis, ils n'agissent pas en tant que fiduciaires dans quelque autre sens du terme; il s'agit plutôt d'une branche du

them by the Legislature, at all events in the absence of fraud, should be free from interference by the Courts.

The same principle applies to the relationship between the City and the Board in this case. The City is not a mere instrument of the Board for the purposes of collection and disbursement of taxes. At all times, it has important public functions to perform. It is not only responsible for the collection of taxes for the Board but it must also make good any deficiencies in tax collections out of its own funds. In the exercise of its function, the City is responsible not only to the Board but to the citizens at large. Its relationship to the Board is not that of a fiduciary governed by the principles of equity. Rather, its relationship is that of a public authority governed by proper construction of the relevant statutes. It follows that no fiduciary duty can be superimposed on the City's statutory duty prescribed in s. 215(2). [Underlining added.]

[173] This Court has considered the extent to which fiduciary obligations may flow from public law duties.

[174] In *Fairford First Nation v. Canada (Attorney General)*, [1999] 2 F.C. 48 (T.D.) Rothstein J., as he then was, considered an action for breach of fiduciary duty following construction of a dam on an Indian reserve. One issue was whether the Crown had breached its fiduciary duty to the Band in the planning, approval and financing of the dam. It was argued on the Band's behalf that the defendant had a duty under subsection 18(1) of the *Indian Act*, R.S.C., 1985, c. I-5 not to act in any way that would impair the Band's use and enjoyment of the reserve.

[175] Justice Rothstein concluded that the actions taken by the Indian Affairs Branch arose under legislation and were public law duties. He found no indication that the duties were in the nature of private law duties as would be the case where Indian land is surrendered. Justice Rothstein found no suggestion that the Crown was exercising a discretion or power for or on behalf of Indians. Thus, he concluded that the course of conduct by the Crown in its dealings with and for Indians under the legislation could not be relied upon as

gouvernement civil de la province; dans les limites des pouvoirs qui leur sont conférés par le législateur, en l'absence de fraude, les tribunaux ne devraient jamais s'ingérer dans leurs affaires.

Le même principe s'applique en l'espèce à la relation existant entre la ville et le Conseil. La ville n'est pas un simple instrument du Conseil aux fins de la perception et du déboursement des impôts. Elle doit toujours s'acquitter d'importantes fonctions publiques. Elle est non seulement responsable de la perception des impôts au nom du Conseil, mais elle doit aussi combler toute insuffisance des impôts perçus à l'aide de ses propres fonds. Dans l'exercice de ses fonctions, la ville est responsable non seulement envers le Conseil mais aussi envers le grand public. Elle n'entretient pas avec le Conseil une relation de fiduciaire régie par les principes de l'*equity*. Il s'agit plutôt de la relation qu'entretient une autorité publique régie par les lois pertinentes telles qu'elles doivent être interprétées. Par conséquent, aucune obligation fiduciaire ne peut venir s'ajouter à l'obligation qui incombe à la ville en vertu du paragraphe 215(2). [Non souligné dans l'original.]

[173] Cette cour a examiné la mesure dans laquelle une obligation de droit public peut donner naissance à une obligation fiduciaire.

[174] Dans la décision *Première nation de Fairford c. Canada (Procureur général)*, [1999] 2 C.F. 48 (1^{re} inst.), le juge Rothstein (tel était alors son titre) était saisi d'une action fondée sur la violation d'une obligation fiduciaire à la suite de la construction d'un barrage dans une réserve indienne. Il s'agissait notamment de savoir si la Couronne avait violé l'obligation fiduciaire qu'elle avait envers la bande en planifiant, approuvant et finançant le barrage. Il a été soutenu pour le compte de la bande que la défenderesse était tenue, en vertu du paragraphe 18(1) de la *Loi sur les Indiens*, L.R.C. (1985), ch. I-5, de ne pas agir de façon à nuire à l'utilisation de la réserve par la bande.

[175] Le juge Rothstein a conclu que les mesures que la Direction des affaires indiennes avait prises étaient fondées sur la législation et constituaient des obligations de droit public. Il n'a rien trouvé qui puisse indiquer l'existence d'obligations de la nature d'obligations de droit privé comme ce serait le cas lorsque les terres indiennes sont cédées. Le juge Rothstein n'a rien pu trouver qui puisse montrer que la Couronne exerçait un pouvoir discrétionnaire pour les Indiens ou pour le compte des Indiens. Il a donc conclu que la conduite de

a basis for the creation of a fiduciary duty on the Crown. He found no evidence of any statute, contract or unilateral undertaking leading to a ceding of the Band's power over any matter to the Crown. Thus, the Crown was not a fiduciary with respect to its involvement in the study, approval or financing of the dam.

[176] Justice Rothstein went on to note, at paragraph 67, that to find a fiduciary duty with respect to the defendant's involvement with the dam would:

... place the government in a conflict between its responsibility to act in the public interest and its fiduciary duty of loyalty to the Indian band to the exclusion of other interests. In the absence of legislative or constitutional provisions to the contrary, the law of fiduciary duties, in the Aboriginal context, cannot be interpreted to place the Crown in the untenable position of having to forego its public law duties when such duties conflict with Indian interests.

[177] In *Chippewas of the Nawash First Nation v. Canada (Minister of Indian and Northern Affairs) et al.* (1999), 251 N.R. 220, the Federal Court of Appeal considered whether in the context of disclosure of information under the *Access to Information Act*, R.S.C., 1985, c. A-1, the government had a fiduciary duty not to disclose information because some of it related to Indian land. The Court concluded at paragraph 6 that:

The government is acting pursuant to a public law duty. Fiduciary obligations do not arise in these circumstances.

[178] From these cases I take the following principles:

1. The Crown may in some circumstances owe a fiduciary duty, or a duty akin to a fiduciary duty.
2. In any particular case, the surrounding circumstances must be closely examined in order to determine whether the duty imposed on, or undertaken by, the Crown is in the nature of a private law duty. For example, is the Crown exercising a discretion on behalf of the

la Couronne, dans ses relations avec les Indiens et en agissant au nom des Indiens en vertu de la législation, ne pouvait pas servir de fondement à la création d'une obligation fiduciaire. Il n'a pu trouver aucune loi, aucun contrat et aucun engagement unilatéral entraînant la cession à la Couronne du pouvoir que possédait la bande sur une question. La Couronne n'agissait donc pas à titre de fiduciaire en participant à l'étude et en approuvant ou finançant le barrage.

[176] Le juge Rothstein a ajouté, au paragraphe 67, que si l'on concluait à l'existence d'une obligation fiduciaire pour ce qui est de la participation de la défenderesse au projet de construction du barrage:

On placerait ainsi le gouvernement dans une situation où il y aurait conflit entre la responsabilité qui lui incombe d'agir dans l'intérêt public et l'obligation fiduciaire de loyauté qu'il a envers la bande indienne à l'exclusion des autres intérêts. En l'absence de dispositions législatives ou constitutionnelles contraires, le droit des obligations fiduciaires, dans le contexte autochtone, ne peut pas être interprété comme plaçant la Couronne dans la situation impossible d'avoir à renoncer à ses obligations de droit public lorsque pareilles obligations sont contraires aux intérêts des Indiens.

[177] Dans l'arrêt *Première nation des Chippewas de Nawash c. Canada (Ministre des Affaires indiennes et du Nord canadien) et al.* (1999), 251 N.R. 220, la Cour d'appel fédérale se demandait si, dans le contexte de la communication de renseignements en vertu de la *Loi sur l'accès à l'information*, L.R.C. (1985), ch. A-1, le gouvernement avait l'obligation fiduciaire de ne pas communiquer des renseignements parce que certains d'entre eux avaient trait à des terres indiennes. La Cour a conclu ce qui suit, au paragraphe 6:

Le gouvernement agit en vertu d'une obligation de droit public. De telles circonstances ne sauraient engendrer d'obligations fiduciaires.

[178] Je tire de ces arrêts les principes suivants:

1. La Couronne peut dans certains cas avoir une obligation fiduciaire ou une obligation similaire.
2. Dans un cas particulier, il faut examiner minutieusement les circonstances de l'affaire afin de déterminer si l'obligation imposée à la Couronne, ou assumée par la celle-ci, est de la nature d'une obligation de droit privé. Ainsi, on peut se demander si la

beneficiary of the alleged fiduciary duty? Thus in *Guerin*, the mere fact that Indian bands had an interest in lands did not by itself give rise to a fiduciary relationship with the Crown. The existence of that relationship depended upon the further fact that the Indian interest in land was inalienable except upon surrender to the Crown, with the Crown there acting on the Band's behalf. The source of that obligation was not a creation of either the legislative or executive branches of government and so was not a public law duty. The equitable obligation entailed in the surrender requirement was the source of the fiduciary obligation owed to Indians. It was therefore in the nature of a private law duty.

3. Where the Crown owes duties to a number of interests it is more likely that the Crown is not in a fiduciary relationship, but rather is exercising a public authority governed by the proper construction of the relevant statute.

4. A fiduciary relationship is unlikely to exist where that would place the Crown in a conflict between its responsibility to act in the public interest and the fiduciary's duty of loyalty to its beneficiary.

[179] I now turn to apply these principles to the facts before me.

[180] At the relevant time the source of the Minister's obligation was subsection 220(1) of the Act which then required that:

220. (1) The Minister shall administer and enforce this Act and control and supervise all persons employed to carry out or enforce this Act and the Deputy Minister of National Revenue for Taxation may exercise all the powers and perform the duties of the Minister under this Act.

[181] It was conceded in oral argument on Mr. Harris' behalf that in providing advance rulings the Minister performs a public law duty.

[182] The plaintiff did not point to any provisions of the Act which are said to give rise to a fiduciary duty and

Couronne exerce un pouvoir discrétionnaire pour le compte du bénéficiaire de la présumée obligation fiduciaire. Par exemple, dans l'affaire *Guerin*, le simple fait que des bandes indiennes avaient un droit sur des terres ne créait pas en soi un rapport fiduciaire avec la Couronne. L'existence de ce rapport dépendait en outre du fait que les droits que possédaient les Indiens sur leurs terres ne pouvaient pas être aliénés si ce n'est à la suite d'une cession en faveur de la Couronne, celle-ci agissant alors pour le compte de la bande. Cette obligation ne devait son existence ni au pouvoir législatif ni au pouvoir exécutif et il ne s'agissait donc pas d'une obligation de droit public. L'obligation d'*equity* découlant de la cession était à l'origine de l'obligation fiduciaire qui existait envers les Indiens. Elle était donc de la nature d'une obligation de droit privé.

3. Lorsque la Couronne a des obligations envers un certain nombre d'intéressés, il est fort probable qu'il n'existe aucun rapport fiduciaire, la Couronne exerçant plutôt un pouvoir public qui est régi par l'interprétation qu'il convient de donner à la loi pertinente.

4. Il est peu probable qu'il existe un rapport fiduciaire si la Couronne était placée dans une situation de conflit entre la responsabilité qui lui incombe d'agir dans l'intérêt public et l'obligation de loyauté que le fiduciaire a envers le bénéficiaire.

[179] J'appliquerai maintenant ces principes aux faits de l'affaire dont je suis saisie.

[180] Au moment pertinent, l'obligation incombant au ministre était fondée sur le paragraphe 220(1) de la Loi, qui prévoyait alors ce qui suit:

220. (1) Le ministre assure l'application et l'exécution de la présente loi, et a la direction et la surveillance des personnes employées à cette fin. Le sous-ministre du Revenu national (Impôt) peut exercer les pouvoirs et fonctions conférés au ministre en vertu de la présente loi.

[181] Au cours de l'argumentation orale, il a été concédé pour le compte de M. Harris qu'en rendant des décisions anticipées, le ministre s'acquitte d'une obligation de droit public.

[182] Le demandeur n'a pas énoncé les dispositions de la Loi qui donneraient naissance à une obligation

I have been unable to find any *indicia* in either the Act or in *Information Circular 70-6R2* that in providing advance rulings the Minister is performing a duty in the nature of a private law duty. Indeed, in *Rothmans of Pall Mall Canada Limited v. Minister of National Revenue (No. 1)*, [1976] 2 F.C. 500 (C.A.) in considering section 202 of the *Excise Act*, R.S.C. 1970, c. E-12, which provided that there should be imposed, levied and collected excise duties, it was suggested by the Federal Court of Appeal that the duty of the Minister and his officials in that circumstance was one owing to the Crown and not to taxpayers who were competitors of the respondent taxpayer.

[183] Further, while the scope for the exercise of discretion is one of the *indicia* of a fiduciary relationship, and was essential for the imposition of a fiduciary duty in *Guerin, supra*, the Federal Court of Appeal has held that neither the Minister of National Revenue nor his employees have any discretion in the way in which they must apply the *Income Tax Act*. They are required to follow it absolutely. See: *Ludmer v. Canada*, [1995] 2 F.C. 3 (C.A.).

[184] In the present case the limited discretion which the plaintiff relies upon is the discretion in the Minister's representatives to decline to issue an advance ruling or to issue a negative ruling. However, I have been unable to find any suggestion in the Act or *Information Circular* that in deciding whether to issue an advance ruling the Minister's representatives are performing a duty in the nature of a private law duty. I can find no source for such duty independent of the Act, and no equitable obligation of the sort found in *Guerin, supra*, to be necessary to attract liability. Rather, I conclude the duty owed is a public duty to be exercised in accord with all of the provisions of the Act, in good faith, for no improper purpose, and without regard to irrelevant considerations.

[185] With respect to the submission that this limited exercise of discretion nonetheless affects the practical

fiduciaire et je n'ai rien pu trouver, dans la Loi ou dans la *Circulaire d'information 70-6R2*, qui indique qu'en rendant une décision anticipée, le ministre s'acquitte d'une obligation de la nature d'une obligation de droit privé. De fait, dans l'arrêt *La compagnie Rothmans de Pall Mall Canada Limitée c. Le ministre du Revenu national (N° 1)*, [1976] 2 C.F. 500 (C.A.), en examinant l'article 202 de la *Loi sur l'accise*, S.R.C. 1970, ch. E-12, qui exigeait que des droits d'accise soient imposés, prélevés et perçus, la Cour d'appel fédérale a dit que, dans ce cas-là, le ministre et ses représentants avaient une obligation envers la Couronne plutôt qu'envers les contribuables qui faisaient concurrence au contribuable intimé.

[183] En outre, l'étendue de l'exercice du pouvoir discrétionnaire est l'un des indices d'un rapport fiduciaire et dans l'arrêt *Guerin*, précité, cela était essentiel à l'imposition d'une obligation fiduciaire, mais la Cour d'appel fédérale a statué que ni le ministre du Revenu national ni ses employés ne possèdent un pouvoir discrétionnaire en ce qui concerne les modalités d'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ils doivent obéir à la Loi d'une façon absolue. Voir: *Ludmer c. Canada*, [1995] 2 C.F. 3 (C.A.).

[184] En l'espèce, le pouvoir discrétionnaire restreint sur lequel le demandeur se fonde est celui que possèdent les représentants du ministre lorsqu'il s'agit de refuser de rendre une décision anticipée ou de rendre une décision défavorable. Toutefois, je n'ai pu trouver dans la Loi ou dans la *Circulaire d'information* rien qui donne à entendre qu'en déterminant si une décision anticipée doit être rendue, les représentants du ministre s'acquittent d'une obligation de la nature d'une obligation de droit privé. Je ne puis trouver aucune source indiquant l'existence de pareille obligation indépendamment de la Loi, ni aucune obligation d'*equity* du genre de celle qui, selon l'arrêt *Guerin*, précité, est nécessaire pour qu'il y ait responsabilité. Je conclus plutôt que l'obligation qui existe est une obligation publique dont il faut s'acquitter conformément à toutes les dispositions de la Loi, de bonne foi, à des fins qui ne sont pas illégitimes et sans qu'il soit tenu compte de considérations non pertinentes.

[185] Quant à l'argument selon lequel cet exercice restreint du pouvoir discrétionnaire influe néanmoins sur

interests of all income tax filers because a shortfall in revenue must be corrected through higher or new taxes or expenditure reductions, no evidence was adduced as to any tax increases or expenditure reductions alleged to have resulted from the tax ruling here at issue.

[186] I have considered as well the interests to which the Minister's representatives may be said to owe a duty to when determining whether to issue an advance ruling.

[187] One view, suggested by *Rothmans of Pall Mall, supra*, is that the duty is owed to the Crown. Another, as suggested by the plaintiff, is that the duty is owed to both the taxpayer requesting the ruling and to taxpayers at large. The plaintiff's suggestion in my view militates against the imposition of a fiduciary duty because where duties are owed to a number of interests it is less likely that the Crown owes fiduciary obligations.

[188] As to the argument that absent the existence of a fiduciary or fiduciary-like duty there is no legal or practical way of redressing the wrongful exercise of discretion so that taxpayers are particularly vulnerable, in my view the answer at law is that public law duties are governed by public law principles. As noted by Lord Diplock in *Swain, supra*, at page 830:

The council [of the Law Society], in exercising its powers under the Act to make rules and regulations and the Law Society in discharging functions vested in it by the Act or by such rules or regulations, is acting in a public capacity and what it does in that capacity is governed by public law; and, although the legal consequences of doing it may result in creating rights enforceable in private law, those rights are not necessarily the same as those that would flow in private law from doing a similar act otherwise than in the exercise of statutory powers. [Underlining added.]

les intérêts pratiques de toutes les personnes qui produisent des déclarations de revenu parce qu'il faut combler l'insuffisance des recettes en exigeant des impôts plus élevés ou de nouveaux impôts ou en réduisant les dépenses, aucun élément de preuve n'a été fourni au sujet de l'augmentation des impôts ou de la réduction des dépenses qu'aurait entraînée la décision en matière d'impôt ici en cause.

[186] J'ai également tenu compte des intérêts dont les représentants du ministre devraient censément tenir compte lorsqu'il s'agit de déterminer si une décision anticipée doit être rendue.

[187] Selon un point de vue, qui a été avancé dans l'affaire *Rothmans de Pall Mall*, précitée, il existe une obligation envers la Couronne. Selon un autre point de vue, avancé par le demandeur, l'obligation existe envers le contribuable qui demande la décision et envers les contribuables en général. À mon avis, la thèse avancée par le demandeur milite à l'encontre de l'imposition d'une obligation fiduciaire parce que, lorsqu'il existe des obligations envers un certain nombre d'intéressés, il est peu probable que la Couronne ait des obligations fiduciaires.

[188] Quant à l'argument selon lequel, en l'absence d'une obligation fiduciaire ou d'une obligation similaire, il n'existe en droit ou en pratique aucune façon de remédier à l'exercice injustifié d'un pouvoir discrétionnaire, de sorte que les contribuables sont particulièrement vulnérables, la réponse à donner sur le plan juridique est à mon avis que les obligations de droit public sont régies par les principes applicables au droit public. Comme lord Diplock l'a fait remarquer dans l'arrêt *Swain*, précité, à la page 830:

[TRADUCTION] Le conseil [de la Law Society], dans l'exercice des pouvoirs qui lui sont conférés par la Loi lorsqu'il s'agit de prendre des règles et des règlements, et la Law Society, dans l'exercice des fonctions qui lui incombent en vertu de la Loi ou de ces règles et règlements, agissent en tant qu'organismes publics et, partant, leurs actions sont régies par le droit public; de plus, même s'il peut y avoir des conséquences juridiques donnant naissance à des droits exécutoires en droit privé, ces droits ne sont pas nécessairement les mêmes que ceux qui existeraient en droit privé si un acte similaire était accompli autrement que dans l'exercice de pouvoirs prévus par la loi. [Non souligné dans l'original.]

[189] Moreover, I respectfully adopt the reasoning of Simpson J. in *Squamish Indian Band v. Canada*, 2001 FCT 480; [2000] F.C.J. No. 1568 (T.D.) (QL) at paragraph 521:

It cannot be the case that each time legislation gives the Crown discretion to act, a Private Law Fiduciary Duty or even a *sui generis* fiduciary duty applies. This must be so because, in matters of public law, there will generally not be a reasonable expectation that the Crown is acting for the sole benefit of the party affected by the legislation. For this reason, it is my conclusion that, in matters of public law, discretion and vulnerability can exist without triggering a fiduciary standard. There would have to be special circumstances, other than those created by the legislation, to justify the imposition of a fiduciary duty on the Crown.

[190] That is not to say that there is no remedy for the wrongful exercise of the Minister's discretion. The Auditor General is required to report to Parliament where procedures have not secured an effective check on the assessment and collection of revenue. The Auditor General did so here and Parliament has amended the Act with respect to the treatment of departing residents and taxable Canadian property.

[191] While it was submitted that accountability becomes a "myth" where a decision finds favour with "the party in power", I cannot improve on the language used by Chief Justice Dickson writing for the unanimous Court in *Canada (Auditor General) v. Canada (Minister of Energy, Mines and Resources)*, [1989] 2 S.C.R. 49. The Court there considered whether the Auditor General had a judicially enforceable right of access to certain records. In concluding that there was no such right, Chief Justice Dickson wrote at pages 103-104:

In this case, it is reasonable to interpret s. 7(1)(b) as the Auditor General's only remedy for claimed denials of s. 13(1) entitlements not only because the text is conducive to such an interpretation but also because, in the circumstances, a political remedy of this nature is an adequate alternative remedy. The

[189] En outre, j'adopte respectueusement le raisonnement de M^{me} le juge Simpson dans la décision *Bande indienne de Squamish c. Canada*, 2001 CFPI 480; [2000] A.C.F. n^o 1568 (1^{re} inst.) (QL) au paragraphe 521:

Chaque fois qu'une loi confère à la Couronne le pouvoir discrétionnaire d'agir, il n'en résulte pas toujours une obligation fiduciaire de droit privé ou même une obligation fiduciaire *sui generis*. Il doit en être ainsi parce que, dans les affaires de droit public, il n'existe généralement aucune attente raisonnable que la Couronne agisse au seul profit de la personne touchée par la législation. Pour ce motif, je conclus que dans les affaires de droit public, le pouvoir discrétionnaire et la vulnérabilité peuvent exister sans imposer au fiduciaire une norme de conduite. Il doit y avoir des circonstances particulières, à part celles qui sont créées par la législation, pour que l'imposition d'une obligation fiduciaire à la Couronne soit justifiée.

[190] Cela ne veut pas pour autant dire qu'il est impossible de remédier à l'exercice injustifié du pouvoir discrétionnaire que possède le ministre. Le vérificateur général est tenu de faire rapport au Parlement lorsque les procédures suivies n'assurent pas un contrôle efficace de la cotisation et de la perception du revenu. C'est ce que le vérificateur général a fait dans ce cas-ci et le Parlement a modifié la Loi en ce qui concerne le traitement des résidents qui quittent le pays et les biens canadiens imposables.

[191] Il a été soutenu que l'obligation de rendre compte devient un [TRADUCTION] «mythe» lorsqu'une décision jouit de la faveur du [TRADUCTION] «parti au pouvoir»; je ne puis faire mieux que de citer les remarques que le juge en chef Dickson a faites au nom de la Cour à l'unanimité dans l'arrêt *Canada (Vérificateur général) c. Canada (Ministre de l'Énergie, des Mines et des Ressources)*, [1989] 2 R.C.S. 49. Dans cette affaire-là, il s'agissait de savoir si le vérificateur général possédait un droit d'accès à certains documents qui était exécutoire en justice. En concluant qu'il ne possédait pas pareil droit, le juge en chef Dickson a dit ce qui suit, aux pages 103 et 104:

En l'espèce, il est raisonnable d'interpréter l'al. 7(1)(b) comme le seul recours du vérificateur général en cas de refus opposé aux droits conférés par le par. 13(1), non seulement parce que le texte s'y prête mais également parce que, dans les circonstances, un recours politique de cette nature constitue un

Auditor General is acting on Parliament's behalf carrying out a quintessentially Parliamentary function, namely, oversight of executive spending pursuant to Parliamentary appropriations. Where the exercise of this auditing function involves the Auditor General in a dispute with the Crown, this is in essence a dispute between the legislative and executive branches of the federal government. Section 7(1)(b) would seem to be the means by which Parliament itself retains control over the position it wishes to take in such a dispute.

It is of no avail to point to the fusion of powers which characterizes the Westminster system of government. That the executive through its control of a House of Commons majority may in practice dictate the position the House of Commons takes on the scope of Parliament's auditing function is not, with all respect to the contrary position taken by Jerome A.C.J., constitutionally cognizable by the judiciary. The grundnorm with which the courts must work in this context is that of the sovereignty of Parliament. The ministers of the Crown hold office with the grace of the House of Commons and any position taken by the majority must be taken to reflect the sovereign will of Parliament. Where Parliament has indicated in the *Auditor General Act* that it wishes its own servant to report to it on denials of access to information needed to carry out his functions on Parliament's behalf, it would not be appropriate for this Court [page 104] to consider granting remedies for such denials, if they, in fact, exist. [Underlining added.]

[192] Finally, the essence of a fiduciary obligation is the duty of loyalty owed to the beneficiary. That duty requires the fiduciary to act in the best interest of the beneficiary, to the exclusion of the fiduciary's own interest and the interest of third parties. In the present case it is conceded on Mr. Harris' behalf that if a fiduciary obligation is owed to the plaintiff, a fiduciary obligation is similarly owed to the taxpayer. I am unable to conclude that it is Parliament's intent that in providing advance rulings the Minister must forego his public law duties and instead be placed in the untenable position of trying to reconcile potentially conflicting duties of loyalty owed to both a particular taxpayer requesting an advance ruling and the larger group of taxpayers who, implicit in the plaintiff's submission, would often be best served by a refusal to rule or by a negative ruling.

recours approprié. Le vérificateur général agit au nom du Parlement dans l'exercice d'une fonction essentiellement parlementaire, savoir la surveillance des dépenses de l'exécutif conformément aux affectations de crédits votées par le Parlement. Tout différend opposant le vérificateur général à la Couronne au sujet de cette fonction est, fondamentalement, un différend entre les pouvoirs législatif et exécutif du gouvernement fédéral. Il semble que l'al. 7(1)(b) soit le moyen qu'ait choisi le Parlement pour conserver la maîtrise de la position qu'il souhaite adopter en pareil cas.

Il ne sert à rien d'insister sur la centralisation des pouvoirs qui caractérise le système de gouvernement hérité de Westminster. Avec égards pour l'opinion contraire du juge en chef adjoint Jerome, la possibilité que, grâce à sa majorité à la Chambre des communes, l'exécutif dicte en pratique à cette dernière la position qu'elle doit prendre quant à l'étendue des attributions du Parlement en matière de vérification, ne relève pas sur le plan constitutionnel de la compétence du judiciaire. La règle fondamentale que les tribunaux doivent appliquer dans ce contexte est celle de la souveraineté du Parlement. Les ministres de la Couronne restent en fonction suivant le bon vouloir de la Chambre des communes et toute position qu'adopte la majorité est censée refléter la volonté souveraine du Parlement. Étant donné que le Parlement a indiqué, dans la *Loi sur le vérificateur général*, qu'il souhaitait que son propre préposé lui fasse rapport sur les refus d'accès à des renseignements nécessaires à l'exercice de ses fonctions pour le compte du Parlement, il ne serait pas opportun que cette Cour envisage, le cas échéant, d'accorder réparation pour de tels refus. [Non souligné dans l'original.]

[192] Enfin, l'essence d'une obligation fiduciaire est l'obligation de loyauté qui existe envers le bénéficiaire. Cette obligation exige que le fiduciaire agisse au mieux des intérêts du bénéficiaire, sans tenir compte de son propre intérêt et de l'intérêt de tiers. En l'espèce, il est concédé pour le compte de M. Harris que, s'il existe une obligation fiduciaire envers le demandeur, il existe également une obligation fiduciaire envers le contribuable. Je ne puis conclure que le Parlement voulait que, en rendant des décisions anticipées, le ministre renonce à ses obligations de droit public et qu'il se trouve plutôt dans la situation impossible où il devait essayer de concilier les obligations peut-être contradictoires de loyauté qu'il a tant envers un contribuable particulier qui demande une décision anticipée qu'envers le groupe plus important de contribuables qui, selon ce que le demandeur laisse implicitement entendre dans son argumentation, serait

[193] In the result, for these reasons, I conclude that in receiving and responding to the ruling request the Minister and his officials did not owe a fiduciary duty, or a duty akin to a fiduciary duty, to the plaintiff and those he represents.

[194] It is important to repeat that it does not follow that no obligation is owed by the Minister and his officials. As a matter of public law they are required to act in good faith when carrying out their duties and to act within a proper construction of the Act.

[195] This is an important and significant limit on the exercise of discretion. The limit was forcefully articulated by the Supreme Court of Canada in *Roncarelli v. Duplessis*, [1959] S.C.R. 121, at page 140:

In public regulation of this sort there is no such thing as absolute and untrammelled “discretion”, that is that action can be taken on any ground or for any reason that can be suggested to the mind of the administrator; no legislative Act can, without express language, be taken to contemplate an unlimited arbitrary power exercisable for any purpose, however capricious or irrelevant, regardless of the nature or purpose of the statute. . . . “Discretion” necessarily implies good faith in discharging public duty; there is always a perspective within which a statute is intended to operate; and any clear departure from its lines or objects is just as objectionable as fraud or corruption. Could an applicant be refused a permit because he had been born in another province, or because of the colour of his hair? The ordinary language of the legislature cannot be so distorted.

And at page 143:

“Good faith” in this context . . . means carrying out the statute according to its intent and for its purpose; it means good faith in acting with a rational appreciation of that intent and purpose and not with an improper intent and for an alien purpose; it does not mean for the purposes of punishing a person for exercising an unchallengeable right; it does not

souvent mieux servi si la décision était refusée ou si une décision défavorable était rendue.

[193] Pour ces motifs, je conclus donc qu’en recevant la demande de décision et en y répondant, le ministre et ses représentants n’avaient aucune obligation fiduciaire ou autre obligation similaire envers le demandeur et les personnes que celui-ci représente.

[194] Il est important de répéter que cela ne veut pas pour autant dire que le ministre et ses représentants n’ont aucune obligation. En droit public, le ministre et ses représentants sont tenus d’agir de bonne foi dans l’exercice de leurs fonctions et ils sont tenus d’agir conformément à l’interprétation qu’il convient de donner à la Loi.

[195] Il s’agit là d’une restriction importante et significative à l’égard de l’exercice d’un pouvoir discrétionnaire. Cette restriction a été énoncée avec force par la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Roncarelli v. Duplessis*, [1959] R.C.S. 121, à la page 140:

[TRADUCTION] Dans une réglementation publique de cette nature, il n’y a rien de tel qu’une «discretion» absolue et sans entraves, c’est-à-dire celle où l’administrateur pourrait agir pour n’importe quel motif ou pour toute raison qui se présenterait à son esprit; une loi ne peut, si elle ne l’exprime expressément, s’interpréter comme ayant voulu conférer un pouvoir arbitraire illimité pouvant être exercé dans n’importe quel but, si fantaisiste et étranger soit-il, sans avoir égard à la nature ou au but de cette loi [. . .] La «discretion» implique nécessairement la bonne foi dans l’exercice d’un devoir public. Une loi doit toujours s’entendre comme s’appliquant dans une certaine optique, et tout écart manifeste de sa ligne ou de son objet est tout aussi répréhensible que la fraude et la corruption. Pourrait-on refuser un permis à celui qui le demande sous le prétexte qu’il est né dans une autre province, ou à cause de la couleur de ses cheveux? On ne peut fausser ainsi la forme courante d’expression de la législation.

et à la page 143:

[TRADUCTION] La «bonne foi» consistait, dans de telles circonstances, [. . .] à appliquer la loi d’une manière conforme à son intention et dans le but auquel elle tend; cela signifie qu’ils devaient agir de bonne foi dans une appréciation raisonnable de cette intention et de ce but, et non dans une intention hors de propos et pour un but étranger; cela ne

mean arbitrarily and illegally attempting to divest a citizen of an incident of his civil status.

[196] All taxpayers are entitled to a fair, just and impartial application of the Act, including the right to every benefit allowed under the Act. The Minister and his officials function within those strictures.

THE TAXABLE CANADIAN PROPERTY ISSUE

[197] On Mr. Harris' behalf it is submitted that it is essential for the Court to determine whether Revenue Canada correctly interpreted the concept of taxable Canadian property. It is argued that if Revenue Canada's interpretation was incorrect, it would support an inference that the standard of care was not met and an inference that Revenue Canada accepted the waiver and undertaking as a conditional side agreement required in order to give a favourable ruling. It is also argued that a determination of the correctness of the ruling is essential to the public's confidence in the integrity of the tax system.

[198] I have found, as a matter of fact, that there was no bad faith or preferential treatment and concluded, as a matter of law, that the defendants did not owe fiduciary or fiduciary-like duties. It is therefore unnecessary for me to rule as to whether, in my view, the ruling was correct. Nor do I consider it appropriate to make such a ruling in circumstances where the affected taxpayer is not a party to the proceeding.

[199] However, in determining that there was no bad faith or preferential treatment, I have concluded that it was open to Revenue Canada to accept that the Public Co. shares were taxable Canadian property. That is, in the circumstances, Revenue Canada's conclusion that the shares were taxable Canadian property would not support an inference of bad faith or improper preference on the part of Revenue Canada.

signifie pas qu'ils devaient agir dans le but de punir une personne qui avait exercé un droit incontestable; cela ne signifie pas non plus qu'ils devaient essayer arbitrairement et illégalement de dépouiller un citoyen d'un élément de son statut de citoyen.

[196] Tous les contribuables ont droit à une application équitable, juste et impartiale de la Loi, et notamment à tout avantage prévu par la Loi. Le ministre et ses représentants agissent dans ces limites.

LA QUESTION DES BIENS CANADIENS IMPOSABLES

[197] Pour le compte de M. Harris, il est soutenu qu'il est essentiel pour la Cour de déterminer si Revenu Canada a correctement interprété la notion de bien canadien imposable. Il est soutenu que si l'interprétation donnée par Revenu Canada était inexacte, cela permettrait d'inférer que la norme de diligence n'a pas été satisfaite et que Revenu Canada a accepté la renonciation et l'engagement en tant qu'entente particulière nécessaire pour rendre une décision favorable. Il est également soutenu que, pour que le public ait confiance en l'intégrité du régime fiscal, il est essentiel de conclure que la décision est correcte.

[198] J'ai conclu qu'en fait, il n'y a pas eu mauvaise foi ou traitement de faveur et j'ai conclu, sur le plan juridique, que les défendeurs n'avaient pas d'obligations fiduciaires ou d'obligations similaires. Je n'ai donc pas à déterminer si, à mon avis, la décision était correcte. À mon avis, il n'est pas non plus approprié de rendre pareille décision puisque le contribuable touché n'est pas partie à l'instance.

[199] Toutefois, en décidant qu'il n'y a pas eu mauvaise foi ou traitement de faveur, j'ai conclu qu'il était loisible à Revenu Canada de reconnaître que les actions de la société publique étaient des biens canadiens imposables. Eu égard aux circonstances, la conclusion tirée par Revenu Canada, à savoir que les actions étaient des biens canadiens imposables, ne permettrait pas d'inférer la mauvaise foi ou un traitement préférentiel injustifié de sa part.

[200] I note that all of the parties agree that the wording of the Act made this issue complex and ambiguous.

[201] In my view, it was not unreasonable for Revenue Canada to conclude based on an analysis of the Act that taxable Canadian property referred to a class of property and was not dependent upon whether the property is owned by a resident or non-resident. I come to this view on the basis of the defendants' submissions that:

(i) Subsection 85(1) of the Act is a provision of general application to residents and non-residents. It provides that where a shareholder transfers property to a corporation, the consideration received for the transferred property is treated as replacement property with a continuity of tax attributes. This reflects the policy that because a transfer of property in exchange for the shares of the company which receives and then owns property is a non-event for economic purposes, it is a non-event for tax purposes.

(ii) Paragraph 85(1)(i) is a specific application of the general rollover rule which deems the shares received in exchange for taxable Canadian property to be taxable Canadian property. Because subsection 85(1) applies equally to residents and non-residents, so does paragraph 85(1)(i).

(iii) Subsection 97(2) is a parallel rollover provision designed to accomplish the same tax policy objective as subsection 85(1), except that subsection 97(2) applies to the contribution of property to a partnership. Paragraph 97(2)(c) shows that a Canadian resident can hold taxable Canadian property. That paragraph at the material time provided:

97. (1) . . .

(2) Notwithstanding any other provision of this Act, other than subsection 85(5.1), where at any time after November 12, 1981 a taxpayer has disposed of any capital property, a Canadian resource property, a foreign resource property, an eligible capital property or an inventory to a partnership that

[200] Je note que toutes les parties s'entendent pour dire que le libellé de la Loi avait pour effet de rendre cette question complexe et ambiguë.

[201] À mon avis, il n'était pas déraisonnable pour Revenu Canada de conclure, en se fondant sur une analyse de la Loi, que les biens canadiens imposables se rapportaient à une catégorie de biens et qu'il importait peu que les biens appartiennent à un résident ou à un non-résident. J'arrive à cette conclusion en me fondant sur les arguments ci-après énoncés que les défendeurs ont invoqués:

(i) Le paragraphe 85(1) de la Loi s'applique d'une façon générale aux résidents et aux non-résidents. Cette disposition prévoit que lorsqu'un actionnaire transfère un bien à une société pour actions, la contrepartie reçue pour le bien transféré est considérée comme un bien de remplacement comportant des attributs fiscaux continus. Cela correspond à la politique selon laquelle, parce qu'un transfert de biens en échange des actions de la société qui reçoit et possède ensuite les biens en cause est un non-événement sur le plan financier, il s'agit également d'un non-événement aux fins de l'impôt.

(ii) L'alinéa 85(1)i) applique d'une façon précise la règle générale de transfert libre d'impôt selon laquelle les actions reçues en échange de biens canadiens imposables sont réputées constituer des biens canadiens imposables. Étant donné que le paragraphe 85(1) s'applique tant aux résidents qu'aux non-résidents, il en va de même pour l'alinéa 85(1)i).

(iii) Le paragraphe 97(2) est une disposition parallèle de transfert libre d'impôt destinée à permettre la réalisation du même objectif que le paragraphe 85(1), sur le plan de la politique fiscale, sauf que le paragraphe 97(2) s'applique à l'apport d'un bien dans une société. L'alinéa 97(2)c) montre qu'un résident canadien peut détenir un bien canadien imposable. Au moment pertinent, cette disposition prévoyait ce qui suit:

97. (1) [. . .]

(2) Nonobstant les autres dispositions de la présente loi, sauf le paragraphe 85(5.1), lorsque, à une date quelconque après le 12 novembre 1981, un contribuable a disposé d'un de ses biens en immobilisation, d'un avoir minier canadien, d'un avoir minier étranger, d'un bien en immobilisation admissible

immediately after that time was a Canadian partnership of which the taxpayer was a member, if the taxpayer and all the other members of the partnership have jointly so elected in prescribed form and within the time referred to in subsection 96(4), the following rules apply:

...

(c) where the property so disposed of by the taxpayer to the partnership is taxable Canadian property of the taxpayer, the interest in the partnership received by him as consideration therefor shall be deemed to be taxable Canadian property of the taxpayer. [Underlining added.]

[202] This rollover is expressly limited to the case where property is disposed of to what was immediately thereafter a “Canadian partnership”. Paragraph 102(a) [as am. by S.C. 1986, c. 55, s. 27] of the Act defines a “Canadian partnership” to mean:

102. . . .

(a) . . . a partnership all of the members of which were, at any time in respect of which the expression is relevant, resident in Canada, . . .

[203] The Canadian residence of the partnership’s partners is therefore a necessary requirement for the application of the rollover rule. It follows that paragraph 97(2)(c) of the Act contemplates that a resident Canadian taxpayer could hold taxable Canadian property.

[204] Revenue Canada’s interpretation carries with it the benefit that it affords to paragraph 97(2)(c) an interpretation consistent with the plain meaning of its language, and interprets both paragraphs 85(1)(i) and 97(2)(c) in accordance with the canon of construction that each component of a statute must be considered in light of the whole. It avoids the argument of the plaintiff that paragraph (c) was inserted in subsection 97(2) out of an over abundance of caution, or in error.

[205] Revenue Canada’s interpretation is consistent with its prior ruling of 1985. While inconsistent with the 1985 opinion, the author of that opinion confirmed that he would not have had occasion to consider paragraph 97(2)(c) when preparing his opinion.

ou des biens d’un inventaire, en faveur d’une société qui, immédiatement après cette date, était une société canadienne dont le contribuable était membre, et que le contribuable et tous les autres membres de la société ont fait conjointement un choix à cet égard selon le formulaire prescrit et dans le délai mentionné au paragraphe 96(4), les règles suivantes s’appliquent:

[. . .]

c) lorsque les biens dont le contribuable a ainsi disposé en faveur de la société sont des biens canadiens imposables du contribuable, la participation dans la société qu’il a reçue en contrepartie est réputée être un bien canadien imposable du contribuable. [Non souligné dans l’original.]

[202] Il est expressément prévu que ce transfert libre d’impôt s’applique uniquement lorsque le bien est aliéné à ce qui était, immédiatement après, une «société canadienne». L’alinéa 102(a) [mod. par S.C. 1986, ch. 55, art. 27] de la Loi définit la «société canadienne» comme suit:

102. [. . .]

a) une société canadienne est une société dont tous les associés résident au Canada à la date considérée;

[203] La résidence canadienne des associés constitue donc une condition de l’application de la règle de transfert libre d’impôt. Par conséquent, l’alinéa 97(2)(c) de la Loi prévoit qu’un contribuable qui est un résident canadien peut détenir un bien canadien imposable.

[204] L’interprétation donnée par Revenu Canada comporte un avantage: elle permet de donner à l’alinéa 97(2)(c) une interprétation conforme au sens clair de son libellé et d’interpréter les alinéas 85(1)(i) et 97(2)(c) conformément à la règle d’interprétation voulant que chaque élément d’une loi soit considéré à la lumière de l’ensemble. Cela permet d’éviter l’argument invoqué par le demandeur, à savoir que l’alinéa c) a été incorporé au paragraphe 97(2) par excès de prudence ou par erreur.

[205] L’interprétation donnée par Revenu Canada est conforme à la décision antérieure qui avait été rendue en 1985. Elle n’est pas conforme à l’avis exprimé en 1985, mais l’auteur de cet avis a confirmé qu’en préparant son avis, il n’avait pas eu la possibilité d’examiner l’alinéa 97(2)(c).

[206] Having so interpreted taxable Canadian property, a review of parliamentary history in my view confirms that the interpretation is reasonable, and arguably correct. The defendants argued that:

In the course of the [1971] tax reform initiative, the original and sole focus in the case of TCP [taxable Canadian property] was the relevance of this concept to non-resident taxpayers. The new Canadian capital gains tax was extended to non-residents in respect of gains from the disposition of property having a Canadian nexus. Consequently, the “definition” of TCP was statutorily located in subsection 115(1). That provision is essentially an abridgement of sections 3 - 114 of the Act to matters of relevance to full-year non-residents only.

Therefore, the types of TCP were listed in section 115 of the Act because that is where the TCP concept was initially relevant. However, the TCP concept became relevant to residents when the departure tax rules were elaborated at a late stage in the tax reform process. Consequently, a method was needed to export the TCP concept from section 115 to section 48. As a pure drafting matter, it was decided that the best way to accomplish this was to employ the conditional or, “for-greater-certainty” language in section 48, rather than reproduce, in that section, the long list of TCP in section 115. Therefore, this approach was dictated by an abundance of caution and drafting economy.

[207] This argument is supported by the *Summary of 1971 Tax Reform Legislation* published under the authority of the then Minister of Finance, the Honourable E. J. Benson. The legislation established the general rule that one half of capital gains would be included income and taxed at normal personal or corporate rates. At page 34 of the Summary under the heading “Leaving and Entering Canada”, the general principle was set out that:

The legislation offers the taxpayer a choice. He may pay tax on his accrued gain at departure with an exemption for the first \$5,000 of gains. Alternatively, the taxpayer may elect to defer any capital gain at that time and agree to file a return as a resident of Canada in any year in which he sells assets. Reasonable security would have to be given at the time of

[206] Puisque la notion de bien canadien imposable a ainsi été interprétée, l’examen de l’historique parlementaire confirme à mon avis que cette interprétation est raisonnable et peut-être bien correcte. Les défendeurs ont soutenu ce qui suit:

[TRADUCTION] Dans le cadre de l’initiative relative à la réforme fiscale [de 1971], on a initialement uniquement mis l’accent, en ce qui concerne les BCI [biens canadiens imposables] sur l’application de cette notion aux contribuables qui ne sont pas des résidents. Le nouvel impôt canadien sur les gains en capital s’appliquait désormais aux non-résidents à l’égard des gains résultant de la disposition d’un bien ayant un lien avec le Canada. Par conséquent, la «définition» du BCI a été incorporée au paragraphe 115(1). Cette disposition résume essentiellement les articles 3 et 114 de la Loi en ce qui concerne les questions intéressant uniquement les contribuables qui, pendant toute l’année, sont des non-résidents.

Par conséquent, les différents types de BCI ont été énumérés à l’article 115 de la Loi parce que c’était à cette disposition que la notion de BCI s’appliquait initialement. Toutefois, cette notion a commencé à s’appliquer aux résidents lorsque les règles relatives à l’impôt au départ ont par la suite été élaborées dans le cadre de la réforme fiscale. Il fallait donc une méthode en vue de faire passer la notion de BCI de l’article 115 à l’article 48. Au strict point de vue de la rédaction, il a été décidé que la meilleure façon d’accomplir la chose consistait à employer le libellé conditionnel («pour plus de certitude») à l’article 48, au lieu de reproduire, dans cette disposition, la longue liste de BCI figurant à l’article 115. Cette approche était donc dictée par un excès de prudence et par les besoins de la rédaction.

[207] Cet argument est étayé par le document intitulé: «Résumé du projet de loi sur la réforme fiscale 1971» publié sous l’autorité du ministre des Finances de l’époque, l’honorable E.J. Benson. Le projet de loi établissait la règle générale voulant que les gains en capital soient inclus, pour la moitié, dans le revenu et qu’ils soient imposés aux taux normaux applicables aux particuliers et aux sociétés. À la page 37 du Résumé, sous le titre: «Entrées et sorties», le principe général suivant a été énoncé:

Le projet de loi offre un choix au contribuable. Il pourra acquitter, au moment du départ, l’impôt frappant ses gains accumulés, la première tranche de \$5,000 étant exonérée. Il peut aussi choisir de faire une déclaration d’impôt à titre de résident du Canada pour toute année dans laquelle il dispose effectivement des biens. Il aura alors à verser une garantie

departure to cover the tax on the accrued gain. In filing a Canadian tax return when assets are sold he would pay tax on his world income and receive credit for any foreign taxes paid.

When a taxpayer moves to Canada he will be treated as if he at that time purchases his assets at their fair market value. This will ensure that Canada imposes tax only on gains enjoyed while he is in Canada.

These rules for entering and leaving Canada do not apply to Canadian assets on which a non-resident would normally be taxed, as outlined below. [Underlining added.]

Immediately below under the heading “Non-Residents”, the Summary went on to state:

The general rule to bring one-half of capital gains into income and to allow a deduction of one-half of capital losses will apply to non-residents on the sale of

- real property interests situated in Canada;
- assets used in carrying on business in Canada;
- interests in certain partnerships and trusts;
- shares in Canadian private corporations;
- shares in Canadian public corporations; where the non-resident owned a 25 per cent or greater interest.

[208] This listing of property essentially captures the property found in paragraph 115(1)(b) of the Act described as taxable Canadian property.

[209] Thus, I find in the Minister of Finance’s Summary support for the interpretation that a resident would not be taxed on departure in respect of taxable Canadian property owned by the resident.

[210] I am satisfied that I may refer to the Summary for this purpose. See: *Construction Gilles Paquette Ltée v. Entreprises Végo Ltée*, [1997] 2 S.C.R. 299, at paragraph 20; and *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, at paragraph 35.

relative à l’impôt probable qu’il devra payer sur ses gains différés. S’il fait ce choix, il paiera au gouvernement du Canada l’impôt sur ses revenus de toute provenance et recevra un crédit pour tout impôt payé à l’étranger.

Lorsqu’un contribuable vient s’établir au Canada, il sera traité comme s’il avait acheté ses biens à ce moment-là, à leur juste valeur marchande. En vertu de cette règle, seuls les gains qu’il aura réalisés pendant son séjour au Canada seront imposés par le gouvernement canadien.

Ces règles régissant les personnes qui entrent au Canada ou en sortent ne s’appliquent pas aux biens situés au Canada, sur lesquels un non-résident serait normalement imposé conformément aux dispositions suivantes. [Non souligné dans l’original.]

Juste après, sous le titre: «Non-résidents», on ajoute ce qui suit:

La règle générale qui consiste à inclure dans le revenu la moitié des gains en capital et à en déduire la moitié des pertes en capital s’appliquera aux non-résidents lors de la disposition:

- d’intérêts dans des biens immeubles situés au Canada;
- de biens utilisés dans l’exploitation d’une entreprise au Canada;
- d’intérêts dans certaines sociétés de personne et de fiduciaire;
- d’actions des sociétés privées canadiennes;
- d’actions des sociétés publiques canadiennes lorsque le non-résident détient une participation d’au moins 25%.

[208] Cette liste de biens correspond essentiellement aux biens visés à l’alinéa 115(1)(b) de la Loi et désignés comme étant des biens canadiens imposables.

[209] À mon avis, le Résumé du ministre des Finances étaye donc l’interprétation voulant qu’à son départ, un résident ne soit pas assujéti à un impôt à l’égard d’un bien canadien imposable lui appartenant.

[210] Je suis convaincue que je peux me reporter au Résumé à cette fin. Voir: *Construction Gilles Paquette Ltée c. Entreprises Végo Ltée*, [1997] 2 R.C.S. 299, au paragraphe 20; et *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, au paragraphe 35.

THE JUSTICIABILITY OF THE PLAINTIFF'S CLAIM

[211] The defendants vigorously pressed the argument that the plaintiff has no public interest status to bring the cause of action for breach of fiduciary duty, and that in the absence of a statutory right of appeal, the accuracy or correctness of the Minister's determination is outside the Court's jurisdiction. In response, the plaintiff argued that these issues were already decided against the defendants by the Court of Appeal on the motion to strike the statement of claim. The defendants replied that the sole issue before the Court of Appeal was whether it was plain and obvious that the statement of claim disclosed no cause of action.

[212] In view of the conclusions I have reached on the merits of the plaintiff's two causes of action it is not necessary for me to consider the defendants' argument as to justiciability. I have considered it preferable, in view of the public interest nature of the case, to deal with the claim on its merits.

COSTS

[213] As I have found the plaintiff failed to establish either bad faith or the bestowal of an undue preference, or the existence of a fiduciary or fiduciary-like duty, the plaintiff's action will be dismissed.

[214] The defendants do not seek their costs, notwithstanding the general principle that costs follow the event.

[215] The plaintiff maintains that due to the public interest nature of this case he should receive his costs, in any event of the cause, on a solicitor-client basis. In the alternative, the plaintiff seeks his costs on a party and party basis. In so submitting, Mr. Harris argues that traditional concepts upon which the rules of costs are based should be modified to acknowledge and award public interest litigants for their contribution to the law.

LA JUSTICIABILITÉ DE LA DEMANDE DU DEMANDEUR

[211] Les défendeurs ont avancé avec vigueur l'argument selon lequel le demandeur n'avait pas qualité pour agir dans l'intérêt public en vue d'invoquer la cause d'action fondée sur le manquement à une obligation fiduciaire; ils ont affirmé qu'en l'absence d'un droit d'appel reconnu par la loi, l'exactitude ou le bien-fondé de la décision du ministre ne relève pas de la compétence de la Cour. En réponse, le demandeur a soutenu que la Cour d'appel avait déjà réglé ces questions à l'encontre des défendeurs dans le cadre de la requête visant à faire radier la déclaration. Les défendeurs ont répondu que la Cour d'appel avait uniquement été saisie de la question de savoir s'il était évident et manifeste que la déclaration ne révélait aucune cause d'action.

[212] Étant donné les conclusions que j'ai tirées au sujet du bien-fondé des deux causes d'action invoquées par le demandeur, je n'ai pas à examiner l'argument que les défendeurs ont avancé au sujet de la question de la justiciabilité. J'estime qu'il est préférable, étant donné qu'il s'agit ici d'une affaire d'intérêt public, d'examiner la demande selon les faits qui lui sont propres.

LES DÉPENS

[213] Puisque j'ai conclu que le demandeur n'a pas établi la mauvaise foi ou un traitement préférentiel indu, ou encore l'existence d'une obligation fiduciaire ou d'une obligation similaire, l'action intentée par le demandeur sera rejetée.

[214] Les défendeurs ne demandent pas que les dépens leur soient accordés, et ce, même si, en règle générale, les dépens suivent l'issue de la cause.

[215] Le demandeur maintient qu'étant donné qu'il s'agit ici d'une affaire d'intérêt public, les dépens devraient lui être adjugés sur la base avocat-client, et ce, quelle que soit l'issue de la cause. Subsidièrement, il sollicite les dépens entre parties. En faisant valoir cet argument, M. Harris soutient que les notions habituelles sur lesquelles les règles relatives aux dépens sont fondées devraient être modifiées de façon à reconnaître la contribution que les plaideurs agissant dans l'intérêt

[216] The defendants oppose any award of costs to the plaintiff, contending that the Court should not encourage “busy bodies” who make widely publicized allegations of bad faith but are unable to support those allegations with evidence. The defendants state that before Parliament the Auditor General testified that his officials had not questioned the integrity of the officials at Revenue Canada and his officials had no reason to suspect any bad faith. The defendants claim that in consequence the plaintiff was only able to allege a reasonable apprehension of bad faith, which throughout the litigation was never particularized or proven. The defendants say that this litigation has brought to light no information not already made public by the Auditor General. Finally, the defendants stress that Mr. Harris’ action was publicly funded through donations solicited on his Web site.

[217] In weighing these conflicting submissions it is important to remember that costs, while discretionary, are to be awarded on a principled basis.

[218] Rule 400 of the *Federal Court Rules, 1998*, sets out the scope of the Court’s discretion and a number of factors which may be considered by the Court in its exercise of discretion.

[219] In the present case, I have concluded that the most significant factor is found in paragraph 400(3)(h) of the Rules which provides the Court may consider the public interest in having the proceeding litigated. While the issues raised in this action were brought to public attention by the Auditor General, his report was not prepared by officials acting judicially or quasi-judicially. Only a few of the individuals at Revenue Canada and the Department of Finance with direct involvement were interviewed by the Auditor General’s office, and standards of proof of evidence applicable to the conduct

public apportent au droit et à récompenser pareils plaideurs.

[216] Les défendeurs s’opposent à ce que des dépens soient adjugés au demandeur; selon eux, la Cour ne devrait pas encourager les [TRADUCTION] «fauteurs de trouble» qui font des allégations de mauvaise foi qui sont portées à la connaissance du grand public, mais qui ne peuvent pas étayer ces allégations au moyen de preuves. Les défendeurs disent que, devant le Parlement, le vérificateur général a témoigné que ses représentants n’avaient pas remis en question l’intégrité des fonctionnaires, à Revenu Canada, et qu’il n’y avait pas lieu pour ses représentants de soupçonner qu’il y avait eu mauvaise foi. Ils affirment que le demandeur pouvait donc uniquement alléguer l’existence d’une crainte raisonnable de mauvaise foi, laquelle n’a jamais été précisée ou prouvée au cours du litige. Selon les défendeurs, le litige n’a permis de découvrir aucun renseignement que le vérificateur général n’avait pas déjà porté à la connaissance du public. Enfin, les défendeurs soulignent que l’action intentée par M. Harris était financée par le public au moyen de dons sollicités sur le site Web de ce dernier.

[217] En soutesant ces prétentions contradictoires, il importe de se rappeler que les dépens, même s’ils sont discrétionnaires, doivent être adjugés conformément à certains principes.

[218] La règle 400 des *Règles de la Cour fédérale (1998)* énonce l’étendue du pouvoir discrétionnaire que possède la Cour ainsi qu’un certain nombre de facteurs dont la Cour peut tenir compte dans l’exercice de son pouvoir discrétionnaire.

[219] En l’espèce, j’ai conclu que le facteur le plus important est celui qui est énoncé à l’alinéa 400(3)(h) des règles, à savoir que la Cour peut tenir compte de l’intérêt public dans la résolution judiciaire de l’instance. Les questions soulevées dans la présente action ont été portées à l’attention du public par le vérificateur général, mais le rapport que ce dernier a soumis n’a pas été préparé par des fonctionnaires agissant à titre judiciaire ou quasi judiciaire. Le bureau du vérificateur général n’a interrogé que quelques fonctionnaires directement en cause, à Revenu Canada

of a civil trial were not applied. The investigation itself was not public. The report of the Auditor General raised serious issues which brought into question the proper administration of the Act.

[220] For these reasons, I cannot agree that Mr. Harris may fairly be characterized as a mere busybody. This individual's effort in bringing forward this litigation has permitted further light to be cast on events that had become a concern for Canadians across this country. Though ultimately unsuccessful in this instance, public institutions and the confidence which they carry can only be strengthened by close scrutiny of government actors by responsible citizens.

[221] The question of costs is of considerable significance when rationally deciding whether to bring an action. Where a plaintiff lacks a personal, proprietary or pecuniary interest in an action the plaintiff is effectively deterred from bringing the action, notwithstanding he or she may have, as a matter of law, public interest standing.

[222] In its *Report on the Law of Standing* (Toronto: Minister of the Attorney General, 1989) the Ontario Law Reform Commission proposed criteria to determine the circumstances where costs should not be awarded against a person who commences public interest litigation. Those criteria were:

(a) The proceeding involves issues the importance of which extends beyond the immediate interests of the parties involved.

(b) The person has no personal, proprietary or pecuniary interest in the outcome of the proceeding, or, if he or she has an interest, it clearly does not justify the proceeding economically.

(c) The issues have not been previously determined by a court in a proceeding against the same defendant.

et au ministère des Finances, et les normes de preuve régissant la conduite d'un procès civil n'ont pas été appliquées. L'enquête elle-même n'a pas eu lieu en public. Le rapport du vérificateur général soulevait des questions sérieuses au sujet de la bonne administration de la Loi.

[220] Pour ces motifs, je ne puis souscrire à l'avis selon lequel M. Harris peut à juste titre être simplement considéré comme un fauteur de trouble. Les efforts que ce particulier a faits dans la conduite de ce litige ont permis de jeter encore plus de lumière sur des événements qui avaient commencé à préoccuper les Canadiens partout au pays. Même si, dans ce cas-ci, ces efforts ont en fin de compte été infructueux, un examen minutieux des actions des représentants du gouvernement par des citoyens responsables peut uniquement renforcer les institutions publiques et la confiance qu'elles inspirent.

[221] La question des dépens a énormément d'importance lorsqu'il s'agit de déterminer rationnellement si une action doit être intentée. Le demandeur, qui n'a pas d'intérêt personnel, de propriétaire ou pécuniaire dans une action, est effectivement dissuadé d'intenter l'action, et ce, même si en droit il a peut-être qualité pour agir dans l'intérêt public.

[222] Dans le document intitulé: *Report on the Law of Standing* (Toronto: Ministère du procureur général, 1989), la Commission de réforme du droit de l'Ontario a proposé certains critères permettant de déterminer les circonstances dans lesquelles les dépens ne devraient pas être adjugés à l'encontre d'une personne qui se lance dans un litige d'intérêt public. Il s'agit des critères ci-après énoncés:

a) l'instance se rapporte à des questions dont l'importance s'étend au-delà des intérêts immédiats des parties en cause;

b) la personne en cause n'a aucun intérêt personnel, de propriétaire ou pécuniaire dans le résultat de l'instance ou, si elle en a un, cela ne justifie clairement pas l'introduction de l'instance sur le plan financier;

c) aucun tribunal n'a déjà statué sur les questions en litige dans une instance contre le même défendeur;

(d) The defendant has a clearly superior capacity to bear the costs of the proceeding.

(e) The plaintiff has not engaged in vexatious, frivolous or abusive conduct.

[223] In my view, those criteria also provide a principled foundation for considering a claim to costs in the context of public interest litigation. As I conclude that the facts of the present case fall within those criteria, I find, in the exercise of my discretion, that Mr. Harris is entitled to some award of costs. This recognizes that absent an award of costs public interest status may be of theoretical but not practical effect.

[224] Mr. Harris should not however receive costs on a solicitor and client basis. Such awards are exceptional and are generally awarded only where there has been reprehensible conduct on the part of one of the parties. There has been no such conduct and no circumstances in my view otherwise warrant an award of costs in this basis. The appropriate scale of costs is in accordance with column III of the table to Tariff B of the *Federal Court Rules, 1998*.

[225] Given my conclusion that any award of costs should be on a party and party basis, another important principle is that such costs are to be a partial indemnity, not a windfall, or a bonus. This is reflected in the Court's Tariff B which represents a compromise between compensating the payee while not unduly burdening the payor. I am therefore concerned at the absence of information before the Court as to the funds already given to Mr. Harris, likely by other Canadian taxpayers, to finance this action.

[226] Therefore if Mr. Harris continues to seek costs, and they cannot be agreed between the parties, as a condition for such award and pursuant to my discretion as set out in subsection 400(1) of the Rules, I find it appropriate that Mr. Harris provide a full accounting to the Court and the defendants in satisfactory form as to

d) le défendeur est clairement davantage en mesure de supporter les dépens de l'instance;

e) le demandeur n'a pas agi d'une façon vexatoire, futile ou abusive.

[223] À mon avis, ces critères servent également de fondement motivé aux fins de l'examen d'une demande visant à l'adjudication des dépens dans le contexte d'un litige d'intérêt public. Puisque je conclus que ces critères s'appliquent aux faits de la présente espèce, je statue, dans l'exercice de mon pouvoir discrétionnaire, que M. Harris a droit à certains dépens. La chose tient compte du fait que si aucuns dépens ne sont adjugés, la qualité pour agir dans l'intérêt public peut bien exister en théorie, mais n'avoir aucun effet pratique.

[224] Toutefois, M. Harris ne devrait pas avoir droit aux dépens sur la base avocat-client. Pareils dépens ne sont adjugés qu'exceptionnellement et, en général, uniquement dans le cas où l'une des parties a adopté une conduite répréhensible. En l'espèce, il n'y a pas eu conduite répréhensible et, à mon avis, aucune circonstance ne justifie par ailleurs l'adjudication des dépens sur cette base. Le barème approprié est conforme à la colonne III du tableau du tarif B des *Règles de la Cour fédérale (1998)*.

[225] Étant donné que j'ai conclu que les dépens devraient être adjugés entre parties, un autre principe important veut que pareils dépens constituent une indemnité partielle plutôt qu'un gain fortuit ou une prime. C'est ce qu'indique le tarif B de la Cour, qui représente un compromis permettant d'indemniser le bénéficiaire sans imposer un fardeau trop lourd au débiteur. Le fait que la Cour ne dispose d'aucun renseignement au sujet des sommes qui ont déjà été remises à M. Harris, probablement par d'autres contribuables canadiens, aux fins du financement de la présente action, me préoccupe donc.

[226] Par conséquent, si M. Harris veut encore solliciter les dépens, et si les parties n'arrivent pas à s'entendre, je juge approprié, comme condition de pareille adjudication et conformément au pouvoir discrétionnaire qui m'est conféré en vertu du paragraphe 400(1) des Règles, de demander à M. Harris

the amount of the funds received by him and expended or owing in respect of the costs of this litigation. This accounting is for the purpose of ensuring that any award of costs paid by the Canadian government goes toward indemnity, not profit. Once that is available I will receive further submissions from counsel on the amount of costs appropriate in the circumstances to be awarded on a lump sum basis in lieu of an assessment in accordance with column III of Tariff B. Costs are therefore reserved on this basis, and counsel may apply for directions as to the timing and manner of submissions and any related matters.

CONCLUSION

[227] For the reasons set out above, the action is dismissed and costs are reserved for further submissions.

[228] I repeat my thanks to all counsel for the high quality of their advocacy which was of great assistance to the Court. On both sides, their conduct before the Court exemplified the exercise of the advocate's duty to fearlessly raise every issue, advance every argument and ask every question while all the while treating the witnesses, opposing counsel and the Court with fairness, courtesy and respect.

¹ All references to section numbers are to the *Income Tax Act* in force in December 1991.

de rendre pleinement compte à la Cour et aux défendeurs, sous une forme satisfaisante, des sommes qu'il a reçues et qu'il a dépensées ou qui sont dues en raison du litige. Cette reddition de compte vise à assurer que les sommes payées par le gouvernement canadien au titre des dépens représentent une indemnité plutôt qu'un profit. Une fois qu'il y aura eu reddition de compte, je recevrai les arguments additionnels des avocats au sujet de la somme globale qu'il convient d'accorder au titre des dépens, eu égard aux circonstances, à la place de dépens taxés selon la colonne III du tarif B. La question des dépens est donc reportée sur cette base; les avocats pourront demander des directives au sujet du délai dans lequel les arguments devront être déposés et des modalités y afférentes ainsi qu'au sujet de toute question connexe.

CONCLUSION

[227] Pour les motifs susmentionnés, l'action est rejetée et la question des dépens est reportée en attendant le dépôt d'arguments additionnels.

[228] Je tiens encore une fois à remercier tous les avocats, qui ont plaidé l'affaire avec énormément de compétence, ce qui a grandement facilité la tâche de la Cour. Leur conduite devant la Cour était un exemple magnifique de la façon dont l'avocat doit s'acquitter de ses obligations en soulevant chaque question, en avançant chaque argument et en posant chaque question sans hésitation tout en traitant les témoins, ses collègues et la Cour d'une façon juste, courtoise et respectueuse.

¹ Les dispositions mentionnées sont celles qui sont énoncées dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* telle qu'elle était en vigueur au mois de décembre 1991.