

T-1430-90

T-1430-90

**John D. Merko (Applicant)**

v.

**Minister of National Revenue (Respondent)**

INDEXED AS: MERKO v. M.N.R. (T.D.)

Trial Division, Cullen J.—Calgary, October 9;  
Ottawa, October 17, 1990.

*Income tax — Enforcement — Taxpayer claiming deduction of substantial business losses in limited partnership — Application to set aside requirement under Income Tax Act, s. 231.6 to provide "foreign-based information or document" relating to activities of limited partnership — Neither abuse of process provided for in Act, nor unreasonable given far-flung nature of limited partnership and large loss claimed.*

This was an application to set aside a requirement by the Minister of National Revenue pursuant to section 231.6 of the *Income Tax Act* that the applicant produce any "foreign-based information or document" relating to the activities of a limited partnership in respect of which he had claimed business losses of \$110,000. Revenue Canada refused to process the applicant's 1986 return pending the outcome of an audit of the limited partnership, offering instead to process the return without the deduction for the business losses. The applicant replied that the failure to either disallow the deductions, stating the reasons therefor so that he could cross-appeal or process his return as filed, was an abuse of process. Revenue Canada then processed the return without the deduction of business losses and the applicant filed a notice of objection. The Tax Avoidance Section at Revenue Canada then wrote to applicant, requiring that within 90 days he provide information and documentation related to the activities of the limited partnership. In May 1990 the applicant was given reasons for the disallowance. The applicant argued that the requirement was unreasonable as the documentation was neither "necessary to permit a proper assessment" nor could it "assist the Minister in arriving at a proper assessment"—these being phrases found in technical notes issued by the Department of Finance to accompany the enactment of section 231.6 authorizing these requirements. The respondent submitted that the demand was reasonable and that the onus of demonstrating that it was unreasonable lay with the applicant. The issues were whether the requirement to provide the foreign-based information was an abuse of the process provided for in the Act and whether the demand was excessive—broad in its terms.

*Held*, the application should be dismissed.

Section 231.6 not yet having been judicially considered, there was no guidance from case law. Subsection 231.6(6) does provide that a requirement may not be considered to be unreasonable on the ground that the information is in the control of a

**John D. Merko (requérant)**

c.

**Ministre du Revenu national (intimé)**RÉPERTORIÉ: MERKO c. M.R.N. (1<sup>re</sup> INST.)

Section de première instance, juge Cullen—Calgary, 9 octobre; Ottawa, 17 octobre 1990.

*Impôt sur le revenu — Application — Demande de déduction d'importantes pertes d'entreprise dans une société en commandite — Requête en révision de la mise en demeure, faite conformément à l'art. 231.6 de la Loi de l'impôt sur le revenu, de fournir des «renseignements ou documents étrangers» portant sur les activités de la société en commandite — Il ne s'agit ni d'un abus de la procédure prévue par la Loi, ni d'une mise en demeure déraisonnable compte tenu de la nature très étendue de la société en commandite et de l'importance de la perte réclamée.*

Il s'agit d'une requête en révision de la mise en demeure, faite au requérant par le ministre du Revenu national, conformément à l'article 231.6 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de fournir des «renseignements ou documents étrangers» portant sur les activités d'une société en commandite à l'égard de laquelle il a demandé la déduction de pertes d'entreprise de 110 000 \$. Revenue Canada a refusé de traiter la déclaration du requérant pour 1986 tant que le résultat d'une vérification visant la société en commandite ne serait pas disponible, et offert à la place de traiter la déclaration sans la déduction des pertes d'entreprise. Le requérant a répondu que l'omission soit de rejeter les déductions avec motifs à l'appui pouvant donner lieu à un appel, soit de traiter sa déclaration telle qu'elle avait été produite constituait un abus de procédure. Revenue Canada a alors traité la déclaration sans accorder la déduction pour les pertes d'entreprise et le requérant a produit un avis d'opposition. La Section de l'évitement fiscal de Revenue Canada a alors expédié au requérant une lettre lui demandant de fournir, dans les 90 jours, des renseignements et documents portant sur les activités de la société en commandite. En mai 1990, le requérant a obtenu communication des motifs du rejet. Le requérant prétend que la mise en demeure était déraisonnable puisque les documents demandés n'étaient pas «nécessaires pour établir convenablement une cotisation» et qu'ils «n'aideraient pas le ministre à établir convenablement une cotisation» selon les expressions figurant dans les notes techniques fournies par le ministère des Finances lors de l'adoption de l'article 231.6 autorisant de telles mises en demeure. L'intimé a prétendu que la demande était raisonnable et qu'il incombait au requérant de prouver quelle était déraisonnable. Les points en litige étaient les suivants: la mise en demeure de fournir des renseignements étrangers était-elle un abus de la procédure prévue par la Loi? La demande était-elle exprimée en des termes trop larges?

*Jugement*: la requête devrait être rejetée.

Comme l'article 231.6 n'a pas encore fait l'objet d'un examen judiciaire, la jurisprudence n'est d'aucun secours. Le paragraphe 231.6(6) établit que le fait que des renseignements étrangers soient sous la garde d'une personne non résidente qui n'est

non-resident who is not controlled by the person who has been served with the requirement if the non-resident is related to the person served, i.e., a non-resident parent company of a Canadian subsidiary. Thus, one of the issues in this application was whether the requirement was "appropriate in the circumstances" or "reasonable". That was a question of fact. The wording of section 231.6 indicates that Parliament intended to give Revenue Canada strong, comprehensive and far-reaching powers to secure "foreign-based information or document". There is no time period within which the data must be requested and clearly the Minister is not confined to doing so during the course of assessing or reassessing the taxpayer, notwithstanding the use of the words "assessment" in the technical notes. Even after a taxpayer seeks relief in the courts, Revenue Canada is still able to require the taxpayer or a third party to produce foreign-based information or documents if it can maintain that it is necessary for administration or enforcement of the Act. The taxpayer is protected from abusive use of this section through judicial review whereby a judge may confirm, vary or set aside the requirement.

The request was neither unreasonable nor an abuse of process and the requirement should be confirmed. The demand for foreign-based information was *prima facie* reasonable given the far-flung nature of the business of the limited partnership and the large loss claimed by the applicant.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 231.6 (as enacted by S.C. 1988, c. 55, s. 175), 251 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 129; 1988, c. 55, s. 190).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### CONSIDERED:

*Canterra Energy Ltd v The Queen*, [1985] 1 CTC 329; (1985), 85 DTC 5245 (F.C.T.D.); *Edmonton Liquid Gas Ltd v The Queen*, [1984] CTC 536; (1984), 84 DTC 6526; 56 N.R. 321 (F.C.A.); *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627; (1990), 106 N.R. 385.

##### COUNSEL:

*H. George McKenzie* and *Leslie E. Skingle* for applicant.  
*J. N. Shaw* for respondent.

##### SOLICITORS:

*Bell, Felesky, Flynn*, Calgary, for applicant.

pas contrôlée par la personne à qui l'avis de mise en demeure est signifié ou envoyé ne rend pas déraisonnable la mise en demeure de fournir ces renseignements si ces deux personnes sont liées, c'est-à-dire s'il s'agit d'une société mère non résidente et de sa filiale canadienne. Par conséquent, l'un des points litigieux en l'espèce porte sur la question de savoir si la mise en demeure de produire des renseignements était «indiquée dans les circonstances» ou «raisonnable». Il s'agit d'une question de fait. La formulation de l'article 231.6 indique que le législateur a eu l'intention de donner à Revenu Canada des pouvoirs importants, étendus et d'une grande portée pour obtenir «des renseignements ou des documents étrangers». La Loi ne prévoit aucune période pour la demande de renseignements et manifestement le ministre n'est pas obligé de faire la mise en demeure au cours de l'établissement de la cotisation ou de la nouvelle cotisation du contribuable, malgré l'emploi du mot «cotisation» dans les notes techniques. Même si le contribuable a déjà engagé des procédures judiciaires, Revenu Canada peut toujours exiger que le contribuable ou un tiers fournisse des renseignements ou des documents étrangers, s'il peut soutenir que ceux-ci sont nécessaires à l'application ou à l'exécution de la Loi. Le contribuable est protégé du recours abusif à cette disposition législative par la possibilité de contester la mise en demeure par requête à un juge, qui pourra la confirmer, la modifier ou la déclarer sans effet.

La mise en demeure n'était pas déraisonnable et elle ne constituait pas un abus de procédure; elle devrait être confirmée. La demande de renseignements étrangers était à première vue raisonnable compte tenu de la nature très étendue des activités de la société en commandite et de l'importance de la perte réclamée par le requérant.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 231.6 (édicte par L.C. 1988, chap. 55, art. 175), 251 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 129; 1988, chap. 55, art. 190).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Canterra Energy Ltd c La Reine*, [1985] 1 CTC 329; (1985), 85 DTC 5245 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); *Edmonton Liquid Gas Ltd c La Reine*, [1984] CTC 536; (1984), 84 DTC 6526; 56 N.R. 321 (C.A.F.); *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; (1990), 106 N.R. 385.

##### AVOCATS:

*H. George McKenzie* et *Leslie E. Skingle* pour le requérant.  
*J. N. Shaw* pour l'intimé.

##### PROCUREURS:

*Bell, Felesky, Flynn*, Calgary, pour le requérant.

*Deputy Attorney General of Canada for respondent.*

*Le sous-procureur général du Canada pour l'intimé.*

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

*Ce qui suit est la version française des motifs a de l'ordonnance rendus par*

CULLEN J.: This is an application for review of a requirement by the Minister of National Revenue that the applicant, John D. Merko, produce any "foreign-based information or document" relevant to the administration or enforcement of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] pursuant to subsection 231.6(2) [as enacted by S.C. 1988, c. 55, s. 175] of the Act.

LE JUGE CULLEN: Il s'agit d'une requête en révision de la mise en demeure, faite au requérant, John D. Merko, par le ministre du Revenu national, de fournir des «renseignements ou documents étrangers» qui peuvent être pris en compte pour l'application ou l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63], conformément au paragraphe 231.6(2) [ajouté par L.C. 1988, chap. 55, art. 175] de la Loi. c

The applicant filed a tax return for the 1986 tax year in which he claimed a refund of \$19,930.80 based upon a negative income of \$32,627. Included in the computation of the negative net income were two business losses totalling \$130,000 in respect of the applicant's share as a limited partner of the losses incurred by the following limited partnerships: CRL Management and Overhead Limited Partnership (CRL)—\$20,000; and First Taxinvestors Limited Partnership—\$110,000.

Le requérant a produit une déclaration de revenu pour l'année d'imposition 1986, dans laquelle il demandait un remboursement de 19 930,80 \$ fondé sur un revenu négatif de 32 627 \$. Dans le calcul du revenu net négatif étaient comprises deux pertes d'entreprise totalisant la somme de 130 000 \$, soit la quote-part du requérant, à titre d'associé commanditaire, des pertes subies par les sociétés en commandite suivantes: CRL Management and Overhead Limited Partnership (CRL)—20 000 \$, et First Taxinvestors Limited Partnership—110 000 \$. d e

A listing of the written exchanges between the parties is necessary.

Il est nécessaire de décrire les communications f écrites entre les parties.

By letter dated July 22, 1987, Revenue Canada informed the applicant that losses could not be included in the applicant's return pending the outcome of audits being conducted on the limited partnerships. The letter was quite specific; it reads in part:

Dans une lettre datée du 22 juillet 1987, Revenu Canada a informé le requérant que les pertes ne pouvaient être incluses dans la déclaration de revenu du requérant, en attendant le résultat de vérifications qui devaient avoir lieu auprès des sociétés en commandite. La lettre était très précise; en voici un extrait:

We wish to advise you that the business loss[es] in the amounts of \$20,000.00 from your participation in CRL Management and Overhead Limited Partnership and \$110,000.00 from your participation in First Taxinvestors Limited Partnership will be verified prior to your Return being processed. This verification will be carried out by our Calgary District Office. Accordingly, your Return will be held in abeyance until the completion of the verification.

[TRADUCTION] Nous désirons vous informer que les pertes h d'entreprise de 20 000 \$ découlant de votre participation dans la société en commandite CRL Management and Overhead Limited Partnership et de 110 000 \$ de votre participation dans la société en commandite First Taxinvestors Limited Partnership feront l'objet d'une vérification avant que ne soit traitée votre déclaration de revenu. Cette vérification sera effectuée i par notre bureau du district de Calgary. Par conséquent, votre déclaration de revenu sera en suspens jusqu'à la fin de la vérification.

However, should you wish us to process your Return without the deduction for the business losses claimed from CRL Management and Overhead Limited Partnership and First Taxinvestors Limited Partnership, please forward your request in writing to: [address follows]. [Emphasis added.] j

Toutefois, si vous voulez que nous traitions votre déclaration sans la déduction des pertes d'entreprise réclamée à l'égard des sociétés en commandite CRL Management and Overhead Limited Partnership et First Taxinvestors Limited Partnership, vous n'avez qu'à nous faire parvenir votre demande par écrit à: [l'adresse suit]. [Souligné par mes soins.]

The applicant was not amused and replied March 28, 1988 as follows:

This letter is to formally complain about your refusal to process my 1986 Tax Return in an efficient and reasonable manner. The only correspondence I have received was a letter, a copy of which is attached, in which you advised you were "verifying my participation in the partnership", which I understand you had done last summer.

I hereby demand that you process my return immediately. Either disallow the deductions in respect to my limited partnership investments and state your reasons so I can appeal, or process my return as filed. To do otherwise is an abuse of process. This is certainly the case since you have three years to reassess, if you desire to do so.

On April 11, 1988, Revenue Canada wrote:

We are writing in reply to your letter of March 28, 1988 to Mr. Elstyme concerning the Department's practice of delaying the processing of your 1986 tax return pending the results of audits that are being carried out on businesses in which you are a partner or investor.

You have indicated that in your opinion Revenue Canada—Taxation should process your tax return in an efficient and reasonable manner and any changes arising from audits should be reassessed at a later date.

Although reviews are being carried out as quickly as possible, invariably there are delays in obtaining all the necessary information to complete these audits. For this reason, you are given the option of having your return assessed without the deduction for the business losses claimed from CRL Management and Overhead Limited Partnership and First Taxinvestors Limited Partnership before the audits of the businesses are finalized. This option has been available to you since July 22, 1987, the date of the initial letter and it gives you the opportunity of exercising your right of appeal.

You mentioned that holding your 1986 return unassessed is an abuse of the process. The Department's responsibility for maintaining public confidence in the integrity of Canada's self-assessment system of taxation is of paramount importance. Accordingly, preventative measures as these are necessary to ensure that the Department is, and perceived to be, fulfilling its responsibility and protecting the Crown's assets. Further, the presumption of honesty or innocence as set out in the "Declaration of Taxpayer Rights" is still applicable. Departmental staff are responsible to make an impartial determination of law and facts to ensure collection of the correct amount of tax, no more and no less. However, the Department cannot abdicate its responsibility for the administration and enforcement of the Act by ignoring potential problem areas, and must take such action as is determined necessary to meet its responsibilities.

Le requérant n'a pas trouvé la situation drôle et il a répondu le 28 mars 1988 par la lettre suivante:

[TRADUCTION] La présente lettre a pour objet de dénoncer formellement votre refus de traiter ma déclaration de revenu de 1986 de façon efficiente et raisonnable. La seule correspondance que j'ai reçue est une lettre, dont vous trouverez copie ci-jointe, dans laquelle vous m'informez que vous «vérifiez ma participation dans la société en commandite», ce que, selon moi, vous étiez censés avoir fait l'été dernier.

Je vous demande donc de traiter immédiatement ma déclaration. Refusez les déductions à l'égard de mes investissements dans les sociétés en commandite et donnez vos motifs de sorte que je puisse interjeter appel, ou traitez ma déclaration comme elle a été produite. Procéder autrement, c'est commettre un abus de procédure. Cela est d'autant plus vrai que vous disposez de trois ans pour établir de nouvelles cotisations, à votre gré.

Le 11 avril 1988, Revenu Canada a écrit la lettre suivante:

[TRADUCTION] La présente fait suite à votre lettre du 28 mars 1988 adressée à M. Elstyme au sujet de la décision du Ministère de reporter le traitement de votre déclaration de revenu pour 1986 en attendant les résultats des vérifications qui sont effectuées auprès des entreprises dans lesquelles vous êtes un associé ou un investisseur.

Vous avez indiqué qu'à votre avis Revenu Canada—Impôt devrait traiter votre déclaration de revenu de façon efficiente et raisonnable et que toute modification découlant des vérifications devrait faire l'objet d'une nouvelle cotisation à une date ultérieure.

Même si les examens sont effectués le plus rapidement possible, il y a toujours des retards dans l'obtention de tous les renseignements nécessaires à l'achèvement de ces vérifications. Voilà pourquoi vous avez l'option de nous permettre d'établir la cotisation relative à votre déclaration sans la déduction des pertes d'entreprise réclamée à l'égard des sociétés en commandite CRL Management and Overhead Limited Partnership et First Taxinvestors Limited Partnership avant la fin des vérifications de ces entreprises. Cette option vous a été accordée depuis le 22 juillet 1987, date de la première lettre, et elle vous offre la possibilité d'exercer votre droit d'appel.

Vous avez mentionné que le fait de tenir votre déclaration de 1986 en suspens est un abus de procédure. La responsabilité qui incombe au Ministère de maintenir la confiance du public dans l'intégrité du système d'auto-cotisation de l'impôt au Canada est extrêmement importante. Par conséquent, des mesures préventives comme celles-ci sont nécessaires pour faire en sorte que le Ministère s'acquitte publiquement de sa responsabilité et protège les biens de la Couronne. De plus, la présomption d'honnêteté ou d'innocence établie dans la «Déclaration des droits du contribuable» s'applique toujours. Le personnel du Ministère a la responsabilité de procéder à une détermination impartiale du droit et des faits de façon à assurer le prélèvement du montant exact d'impôt, ni plus ni moins. Toutefois, le Ministère ne peut se soustraire à sa responsabilité en matière d'application et d'exécution de la Loi en fermant les yeux sur des domaines qui peuvent faire problème, et il doit prendre toutes les mesures qu'il estime nécessaires pour s'acquitter de ses responsabilités.

With respect to CRL Management and Overhead Limited Partnership and First Taxinvestors Limited Partnership, these audits are still in progress. At this moment, it is difficult to determine exactly when these audits will be completed.

As requested in your letter as one option, and as we are not prepared to process your 1986 return as filed, we will assess your 1986 Income Tax Return without the deduction for the business losses claimed from CRL Management and Overhead Limited Partnership and First Taxinvestors Limited Partnership. [Emphasis added.]

Thus, for the reasons stated above, Revenue Canada issued a notice of assessment July 26, 1988 disallowing the business losses. The applicant filed a notice of objection dated July 27, 1988. A notice of reassessment dated November 2, 1988 reassessed the applicant's 1986 tax return in respect to a matter not related to the business losses. On January 5, 1989 a notice of objection was served on the Minister by the applicant.

Then, I believe, the Tax Avoidance Section of Revenue Canada made a mistake and misinterpreted or misapplied subsection 231.6(3) and sent a letter to the applicant dated September 18, 1989 requesting him to provide within 30 days of the date of the September 18, 1989 letter, certain information and documents regarding, *inter alia*, his investment in BOHAR Investment Club and CRL and the subsequent conversion to Morning Land Ventures Ltd. and/or Cold Spring Resources Ltd. (See Exhibit H to affidavit of John Merko sworn 15 May 1990.) Apparently to correct this error the Tax Avoidance Section sent a further letter dated January 5, 1990 to the applicant which reads in part as follows:

The attached requirement letter replaces the requirement letter previously sent to you in September 1989. The ONLY change is that the Subsection of the Income Tax Act cited is changed from 231.6(1) to the current 231.6(2). The 90 day period for compliance with the revised requirement is effective from the date of this letter.

But the September 18, 1989 letter contained no mention of subsection 231.6(1) and 30 days, not 90 days, had been given to reply. Obviously the respondent in the September 1989 letter had failed to comply with its own legislative requirements. The error is however not fatal.

En ce qui a trait à CRL Management and Overhead Limited Partnership et à First Taxinvestors Limited Partnership, ces vérifications sont toujours en cours. À l'heure actuelle, il est difficile de déterminer exactement quand ces vérifications prendront fin.

<sup>a</sup> Ainsi que vous l'avez demandé dans votre lettre comme l'un des choix proposés, et puisque nous ne sommes pas prêts à traiter votre déclaration de revenu de 1986 comme elle a été produite, nous établirons une cotisation relative à votre déclaration de revenu de 1986 sans la déduction des pertes d'entreprise réclamée à l'égard de CRL Management and Overhead Limited Partnership et de First Taxinvestors Limited Partnership. [Souligné par mes soins.]

<sup>c</sup> Ainsi, pour les raisons susmentionnées, Revenu Canada a envoyé un avis de cotisation le 26 juillet 1988 refusant les pertes d'entreprise. Le requérant a produit un avis d'opposition daté du 27 juillet 1988. Un avis de nouvelle cotisation daté du 2 novembre 1988 a établi une nouvelle cotisation relative à la déclaration de revenu de 1986 du requérant à l'égard d'une question qui ne porte pas sur les pertes d'entreprise. Le 5 janvier 1989, le requérant a signifié un avis d'opposition au ministre.

<sup>e</sup> Par la suite, selon moi, la Section de l'évitement fiscal de Revenu Canada a fait une erreur et a mal interprété ou mal appliqué le paragraphe 231.6(3), et expédié au requérant une lettre datée du 18 septembre 1989 lui demandant de fournir, dans les 30 jours de cette date, certains renseignements et documents portant entre autres sur son investissement dans BOHAR Investment Club et CRL, et sur la conversion subséquente de ceux-ci en Morning Land Ventures Ltd. et/ou en Cold Spring Resources Ltd. (Voir la pièce H jointe à l'affidavit de John Merko fait sous serment le 15 mai 1990.) <sup>f</sup> Apparemment pour corriger cette erreur, la Section de l'évitement fiscal a expédié au requérant une nouvelle lettre datée du 5 janvier 1990, qui comportait notamment l'extrait suivant:

<sup>g</sup> [TRADUCTION] La lettre de mise en demeure ci-jointe remplace la lettre de mise en demeure qui vous a été expédiée en septembre 1989. La SEULE modification apportée est la suivante: le paragraphe de la Loi de l'impôt sur le revenu qui est cité n'est plus le paragraphe 231.6(1), mais le paragraphe 231.6(2). Le délai de 90 jours pour répondre à la nouvelle mise en demeure court à compter de la date de la présente lettre.

<sup>i</sup> Toutefois, la lettre du 18 septembre 1989 ne comportait aucune mention du paragraphe 231.6(1), et l'on avait donné 30 jours et non 90 jours pour répondre. Dans sa lettre de septembre 1989, l'intimé n'avait manifestement pas respecté ses propres exigences énoncées dans la loi. L'erreur n'est toutefois pas fatale.

Another letter was sent by the Tax Avoidance Section pursuant to subsection 231.6(2) of the *Income Tax Act* requiring the applicant to provide information and documentation related to broad matters described in the said letter within 90 days. This was in reference to activities carried on by First Taxinvestors Limited Partnership.

By letter dated May 4, 1990 from the Chief of Tax Avoidance Section of the respondent, the applicant was advised of the respondent's intention to disallow the deduction of business losses in respect of his 1986 taxation year and the reasons for such disallowance. This was the first time the applicant had received reasons for disallowing the deduction of business losses. The applicant then instructed counsel to take action in the Federal Court of Canada appealing the reassessment. By notice of motion dated May 17, 1990, the applicant applied to set aside the February 26, 1990 requirement to provide foreign-based information in respect of the activities of First Taxinvestors Limited Partnership.

#### APPLICANT'S POSITION

The applicant states that the issuance of the requirement constitutes an abuse of process and that in any event the terms of the requirement are unreasonable and should be set aside or varied. The applicant provides copies of technical notes issued by the Department of Finance to accompany the enactment of section 231.6 of the Act in which he highlights the following phrases: "as is necessary to permit a proper assessment for Canadian tax purposes"; "which could assist the Minister in arriving at a proper assessment"; and "to obtain the necessary information to make a proper assessment of tax for Canadian tax purposes". The applicant argued that the documents requested by Revenue Canada are neither necessary for a proper assessment nor will they assist the Minister in arriving at a proper assessment.

In his statement of fact and law, the applicant also relies upon two cases: *Canterra Energy Ltd v. The Queen*, [1985] 1 CTC 329 (F.C.T.D.); and

La Section de l'évitement fiscal a expédié une autre lettre fondée sur le paragraphe 231.6(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour mettre le requérant en demeure de fournir des renseignements et des documents liés aux vastes questions qui y étaient décrites, dans un délai de 90 jours. Il s'agissait d'activités de First Taxinvestors Limited Partnership.

Dans une lettre du 4 mai 1990, signée par le chef de la Section de l'évitement fiscal de l'intimé, le requérant était avisé de l'intention de l'intimé de rejeter la déduction des pertes d'entreprise à l'égard de l'année d'imposition 1986, de même que des motifs de ce rejet. C'est la première fois que le requérant obtenait communication des motifs fondant le rejet de la déduction des pertes d'entreprise. Le requérant a alors demandé à son avocat d'en appeler de la nouvelle cotisation devant la Cour fédérale du Canada. Dans un avis de requête daté du 17 mai 1990, le requérant a demandé que soit déclarée sans effet la mise en demeure du 26 février 1990 lui enjoignant de fournir des renseignements étrangers à l'égard des activités de First Taxinvestors Limited Partnership.

#### LA POSITION DU REQUÉRANT

Le requérant prétend que l'envoi de la mise en demeure constitue un abus de procédure et que de toute façon les modalités de la mise en demeure sont déraisonnables et, partant, qu'elles devraient être déclarées sans effet ou modifiées. Le requérant a produit des copies des notes techniques fournies par le ministère des Finances lors de l'adoption de l'article 231.6 de la Loi, et il en a souligné les passages suivants: «qui lui sont nécessaires pour permettre une bonne application de la Loi fiscale canadienne»; «qui pourraient aider le Ministre à établir convenablement une cotisation»; et «obtenir les renseignements nécessaires pour établir convenablement une cotisation d'impôt en application de la Loi fiscale canadienne». Le requérant a prétendu que les documents demandés par Revenu Canada n'étaient pas nécessaires pour établir convenablement une cotisation et qu'ils n'aideraient pas le ministre à établir convenablement une cotisation.

Dans son exposé des faits et du droit, le requérant se fonde aussi sur deux décisions: *Canterra Energy Ltd c La Reine*, [1985] 1 CTC 329 (C.F.

*Edmonton Liquid Gas Ltd v The Queen*, [1984] CTC 536 (F.C.A.). The substantive issues in these cases are not related to section 231.6 but do contain rulings on evidentiary points. In *Canterra*, Reed J. admitted a budget document in support of the Crown's interpretation of a regulation, but accorded it very little weight. In the *Edmonton Liquid Gas* case the Court quoted the remarks of the Minister of Finance with respect to the interpretation of certain provisions of the *Income Tax Act*. The applicant cited these cases in support of his attempt to rely on the above-quoted remarks in the technical notes.

#### RESPONDENT'S POSITION

With respect to the issue of abuse of process, the respondent states that there is no abuse of process, as the issuance of the requirement to produce was an administrative matter under the control of the Minister, and has nothing to do with the process of this Court. The respondent further submits that in any event the demand is reasonable and that the onus of demonstrating that it is unreasonable lies with the applicant. In support of this position the respondent cites the recent case of *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, in which the Supreme Court of Canada held that a demand for the production of certain documents pursuant to subsection 231(3) of the Act constituted a reasonable search and did not violate section 8 of the Charter [*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]].

#### LEGISLATION

Section 231.6 was enacted in 1988 and reads as follows:

**231.6** (1) For the purposes of this section, "foreign-based information or document" means any information or document which is available or located outside Canada and which may be relevant to the administration or enforcement of this Act.

(2) Notwithstanding any other provision of this Act, the Minister may, by notice served personally or by registered or certified mail, require that a person resident in Canada or a non-resident person carrying on business in Canada provide any foreign-based information or document.

1<sup>re</sup> inst.); et *Edmonton Liquid Gas Ltd c La Reine*, [1984] CTC 536 (C.A.F.). Les questions de fond dans ces affaires ne portent pas sur l'article 231.6, mais ces décisions contiennent des directives sur des points de preuve. Dans la décision *Canterra*, le juge Reed a admis un document du budget à l'appui de l'interprétation d'un règlement donnée par la Couronne, en lui accordant toutefois très peu de poids. Dans l'arrêt *Edmonton Liquid Gas*, la Cour a cité les remarques du ministre des Finances à l'égard de l'interprétation de certaines dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le requérant a cité ces décisions à l'appui de sa tentative de se fonder sur les passages susmentionnés des notes techniques.

#### LA POSITION DE L'INTIMÉ

En ce qui a trait à la question de l'abus de procédure, l'intimé déclare qu'il n'y a aucun abus de procédure, puisque l'envoi de la mise en demeure de fournir des renseignements était une question administrative relevant du ministre, et qu'il n'a aucun rapport avec les procédures devant cette Cour. L'intimé fait valoir de plus que de toute façon la demande est raisonnable et que le fardeau de prouver qu'elle est déraisonnable incombe au requérant. À l'appui de cette position, l'intimé cite l'arrêt récent *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627, dans lequel la Cour suprême du Canada a conclu que la demande visant la production de certains documents prévue au paragraphe 231(3) de la Loi constitue une saisie raisonnable et ne viole pas l'article 8 de la Charte [*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, chap. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]].

#### h DISPOSITION LÉGISLATIVE

L'article 231.6 a été adopté en 1988 et porte:

**231.6** (1) Pour l'application du présent article, un renseignement ou document étranger s'entend d'un renseignement accessible, ou d'un document situé, en dehors du Canada, qui peut être pris en compte pour l'application ou l'exécution de la présente loi.

(2) Nonobstant les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, mettre en demeure une personne résidant au Canada ou une personne n'y résidant pas mais y exploitant une entreprise de fournir des renseignements ou documents étrangers.

- (3) The notice referred to in subsection (2) shall set forth
- (a) a reasonable period of time of not less than 90 days for the production of the information or document;
- (b) a description of the information or document being sought; and
- (c) the consequences under subsection (8) to the person of the failure to provide the information or documents being sought within the period of time set out in the notice.
- (4) The person on whom a notice of a requirement is served under subsection (2) may, within 90 days after the service of the notice, apply to a judge for a review of the requirement.
- (5) On hearing an application under subsection (4) in respect of a requirement, a judge may
- (a) confirm the requirement;
- (b) vary the requirement as he considers appropriate in the circumstances; or
- (c) set aside the requirement if he is satisfied that the requirement is unreasonable.
- (6) For the purposes of paragraph (5)(c), the requirement to provide the information or document shall not be considered to be unreasonable because the information or document is under the control of or available to a non-resident person that is not controlled by the person served with the notice of the requirement under subsection (2) if that person is related to the non-resident person.
- (7) The period of time between the day on which an application for review of a requirement is made pursuant to subsection (4) and the day on which the review is decided shall not be counted in the computation of
- (a) the period of time set forth in the notice of the requirement; and
- (b) the period of time within which an assessment may be made pursuant to subsection 152(4).
- (8) If a person fails to comply substantially with a notice served under subsection (2) and if the notice is not set aside by a judge pursuant to subsection (5), any court having jurisdiction in a civil proceeding relating to the administration or enforcement of this Act shall, upon motion of the Minister, prohibit the introduction by that person of any foreign-based information or document covered by that notice.

### ISSUES

1. Is the requirement to provide the foreign-based information an abuse of process provided in the *Income Tax Act*?
2. Alternatively, is the demand excessively broad in its terms?

Section 231.6 was enacted in 1988 for the purpose of assisting the Minister to obtain information or documents which are available or located outside Canada and which may be necessary for the administration and enforcement of the Act. A

- (3) L'avis doit à la fois:
- a) indiquer le délai raisonnable, d'au moins 90 jours, dans lequel les renseignements ou documents étrangers doivent être fournis;
- b) décrire les renseignements ou documents étrangers recherchés;
- c) préciser les conséquences prévues au paragraphe (8) du défaut de fournir les renseignements ou documents étrangers recherchés dans le délai ci-dessus.
- (4) La personne à qui l'avis est signifié ou envoyé peut, dans les 90 jours suivant la date de signification ou d'envoi, contester, par requête à un juge, la mise en demeure du ministre.
- (5) À l'audition de la requête, le juge peut:
- a) soit confirmer la mise en demeure;
- b) soit modifier la mise en demeure de la façon qu'il estime indiquée dans les circonstances;
- c) soit déclarer sans effet la mise en demeure s'il est convaincu que celle-ci est déraisonnable.
- (6) Pour l'application de l'alinéa (5)c), le fait que des renseignements ou documents étrangers soient accessibles ou situés chez une personne non résidente qui n'est pas contrôlée par la personne à qui l'avis est signifié ou envoyé, ou soient sous la garde de cette personne non résidente, ne rend pas déraisonnable la mise en demeure de fournir ces renseignements ou documents, si ces deux personnes sont liées.
- (7) Le délai qui court entre le jour où une requête est présentée conformément au paragraphe (4) et le jour où il est décidé de la requête ne compte pas dans le calcul:
- a) du délai indiqué dans l'avis correspondant à la mise en demeure qui a donné lieu à la requête;
- b) du délai dans lequel une cotisation peut être établie conformément au paragraphe 152(4).
- (8) Si une personne ne fournit pas la totalité, ou presque, des renseignements et documents étrangers visés par la mise en demeure signifiée conformément au paragraphe (2) et si la mise en demeure n'est pas déclarée sans effet par un juge en application du paragraphe (5), tout tribunal saisi d'une affaire civile portant sur l'application ou l'exécution de la présente loi doit, sur requête du ministre, refuser le dépôt en preuve par cette personne de tout renseignement ou document étranger visé par la mise en demeure.

### h LES POINTS EN LITIGE

1. La mise en demeure de fournir des renseignements étrangers est-elle un abus de la procédure prévue par la *Loi de l'impôt sur le revenu*?
2. Subsidiairement, la demande est-elle exprimée en des termes trop larges?

L'article 231.6 a été adopté en 1988 dans le but d'aider le ministre à obtenir des renseignements ou des documents qui sont accessibles ou situés en dehors du Canada et qui peuvent être nécessaires à l'application et à l'exécution de la Loi. Une per-



person resident in Canada or a non-resident person carrying on business in Canada must provide, upon being notified by the Minister, any "foreign-based information or document" defined as being any information available or located outside Canada that could be relevant to enforcement of the Act. If the person notified fails to comply by providing substantially all the required information, it may result in the prohibition of introduction of such information as evidence in a civil proceeding related to the enforcement of the Act.

A person served with a requirement notice may apply for review of the requirement to a judge within 90 days of receiving the notice. The judge on a review application has the power, pursuant to subsection 231.6(5) to confirm the requirement, vary the requirement as he considers appropriate in the circumstances, or set aside the requirement if he is satisfied that the requirement is unreasonable.

The issue of whether the requirement is "appropriate in the circumstances" or "reasonable" is a question of fact to be determined on the facts of the case. Unfortunately section 231.6 has not yet been judicially considered and there is no guidance in the case law. The section does set out in subsection 231.6(6) that a requirement may not be considered to be unreasonable on the ground that the information is in the control of a non-resident who is not controlled by the person who has been served with the requirement if the non-resident is related to the person served, i.e., a non-resident parent company of a Canadian subsidiary. The question of relation to a non-resident is considered in section 251 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 129; 1988, c. 55, s. 190] of the Act.

Thus, one of the issues in this application is whether the requirement to produce is "reasonable" or whether it is "appropriate in the circumstances" to vary or set aside the requirement. In my opinion, the argument of the applicant based

sonne résidant au Canada ou une personne n'y résidant pas mais y exploitant une entreprise doit, lorsqu'elle reçoit un avis du ministre, fournir des «renseignements ou documents étrangers» qui sont définis comme suit: un renseignement ou document étranger s'entend d'un renseignement accessible, ou d'un document situé, en dehors du Canada, qui peut être pris en compte pour l'exécution de la Loi. Si la personne avisée ne fournit pas la totalité, ou presque, des renseignements et documents étrangers visés par la mise en demeure, elle peut se voir refuser le dépôt en preuve de ces renseignements dans toute affaire civile portant sur l'application de la Loi.

La personne à qui l'avis de mise en demeure est signifié ou envoyé peut, dans les 90 jours suivant la date de signification ou d'envoi, contester par requête à un juge la mise en demeure. À l'audition de la requête en révision, le juge peut, en vertu du paragraphe 231.6(5), soit confirmer la mise en demeure, soit la modifier de la façon qu'il estime indiquée dans les circonstances, soit la déclarer sans effet s'il est convaincu qu'elle est déraisonnable.

La question de savoir si la mise en demeure est «indiquée dans les circonstances» ou «raisonnable» est une question de fait qui doit être déterminée en fonction des faits de l'espèce. Malheureusement, l'article 231.6 n'a pas encore fait l'objet d'un examen judiciaire et la jurisprudence ne comporte aucune indication à ce sujet. La disposition législative établit toutefois, au paragraphe 231.6(6), que le fait que des renseignements étrangers soient sous la garde d'une personne non résidente qui n'est pas contrôlée par la personne à qui l'avis de mise en demeure est signifié ou envoyé ne rend pas déraisonnable la mise en demeure de fournir ces renseignements si ces deux personnes sont liées, c'est-à-dire s'il s'agit d'une société mère non résidente et de sa filiale canadienne. La question du lien de dépendance avec une personne non résidente est prévue à l'article 251 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 129; 1988, chap. 55, art. 190] de la Loi.

Par conséquent, l'un des points litigieux en l'espèce porte sur la question de savoir si la mise en demeure de produire des renseignements est «raisonnable» ou s'il est «indiqué [...] dans les circonstances» de modifier la mise en demeure ou de la

on the phrases outlined in the technical notes as to whether the information requested is necessary for a proper assessment to be made is simply another way of saying "reasonable" or "appropriate in the circumstances".

#### COMMENTS

As indicated earlier, section 231.6 was enacted in 1988 and to the best of my knowledge this is the first time it is being judicially considered.

At the outset counsel for the applicant made it clear he was suggesting an abuse of the process provided for in the *Income Tax Act*, and not alleging an abuse of the court's process by the respondent. He made the point that the scheme of the Act provides for a self-assessment by the taxpayer and assessment or any reassessment by National Revenue, a provision for the taxpayer to file a notice of objection and finally an opportunity for Revenue Canada to accept the notice of objection or to confirm the earlier assessment (reassessment). Then, if the taxpayer is not satisfied, the matter can be dealt with in the Tax Court or the Federal Court.

In the situation here the reassessment of the applicant was made by the respondent on November 2, 1988 and on January 9, 1989 the applicant filed a notice of objection. As at May 17, 1990 the respondent had not notified the applicant that he had vacated or confirmed the reassessment (see statement of claim, paragraph 8 filed May 17, 1990). However, in paragraph 15 of the affidavit of John Merko sworn the 15th day of May 1990, Merko affirms that the Chief of Tax Avoidance Section had written to him on May 4, 1990 advising that National Revenue was disallowing the business losses and the reasons for so doing (nothing really turns on this however).

#### CONCLUSIONS

It is clear from the wording of the legislation (*supra*) that Parliament intended to give Revenue Canada strong, comprehensive and far-reaching powers to secure "foreign-based information or

déclarer sans effet. À mon avis, les passages soulignés des notes techniques sur lesquels se fonde l'argument du requérant afin de déterminer si les renseignements demandés sont nécessaires pour établir convenablement une cotisation sont tout simplement une autre façon de dire «raisonnable» ou «indiqué [. . .] dans les circonstances».

#### COMMENTAIRES

Comme je l'ai dit plus haut, l'article 231.6 a été adopté en 1988 et, à ma connaissance, c'est la première fois qu'il fait l'objet d'un examen judiciaire.

Dès le départ, l'avocat du requérant a précisé qu'il parlait d'un abus de la procédure prévue par la *Loi de l'impôt sur le revenu* et non d'un abus de la procédure de la cour par l'intimé. Il a précisé que le régime de la Loi prévoit l'auto-cotisation de la part du contribuable, l'établissement d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation par le Revenu national, la possibilité pour le contribuable de produire un avis d'opposition, et finalement la possibilité pour Revenu Canada d'accepter l'avis d'opposition ou de confirmer la cotisation (ou la nouvelle cotisation) antérieure. Si à ce moment le contribuable n'est pas satisfait, il peut porter la question devant la Cour canadienne de l'impôt ou devant la Cour fédérale.

En l'espèce, la nouvelle cotisation du requérant a été établie par l'intimé le 2 novembre 1988; le 9 janvier 1989, le requérant a produit un avis d'opposition. Au 17 mai 1990, l'intimé n'avait pas avisé le requérant de sa décision d'annuler ou de confirmer la nouvelle cotisation (voir le paragraphe 8 de la déclaration produite le 17 mai 1990). Toutefois, au paragraphe 15 de l'affidavit de John Merko, établi sous serment le 15 mai 1990, Merko affirme que le chef de la Section de l'évitement fiscal lui avait adressé une lettre le 4 mai 1990 pour l'aviser du rejet des pertes d'entreprise par Revenu national et des motifs fondant cette décision (ce point n'a pratiquement aucune importance en l'espèce).

#### CONCLUSIONS

Il ressort clairement de l'énoncé de la disposition législative (précitée) que le législateur a eu l'intention de donner à Revenu Canada des pouvoirs importants, étendus et d'une grande portée pour

document”. Section 231.6, in defining “foreign-based information or document”, sets forth “any information or document which is available or located outside Canada”. To secure this information or document National Revenue need only be able to show it is “relevant to the administration or enforcement of this Act”. There is no time period within which the data must be requested and clearly it is not obliged to do so during the course of assessing or reassessing the taxpayer, notwithstanding the strong argument made by counsel for the applicant nor the use of the words “assessment” in the copies of the technical notes issued by the Department of Finance to accompany the enactment of section 231.6 of the Act. Had Parliament wanted this sweeping power to be confined to the period between the time of the assessment (reassessment) and the notice of objection (or confirming or denying the objection), it would have been an easy matter to say so. They did not. Even after a taxpayer seeks relief in the courts, National Revenue is still able to require the taxpayer or a third party to produce foreign-based information or documents if it is able to maintain it is necessary for administration or enforcement of the Act.

The taxpayer is protected from abusive use of this section through the review of foreign investment requirement wherein a judge may confirm the requirement, vary the requirement as he/she considers appropriate in the circumstances, or set aside the requirement if he/she is satisfied that the requirement is unreasonable. Thus, for reasons stated above, I find the respondent’s requirement to produce in the circumstances here is not an abuse of the process provided for in the *Income Tax Act*.

Is the demand reasonable? Parliament, through the wording of the Act, leaves no room for doubt that the demand for the foreign-based information or document is *prima facie* reasonable given the far-flung nature of the business of the limited

obtenir «des renseignements ou des documents étrangers». Dans la définition qu’il donne d’un «renseignement ou document étranger», l’article 231.6 prévoit qu’il s’agit d’un renseignement accessible, ou d’un document situé, en dehors du Canada». Afin d’obtenir ces renseignements ou ces documents, Revenu Canada n’a qu’à démontrer qu’ils peuvent «être pris en compte pour l’application ou l’exécution de la présente loi». La Loi ne prévoit aucune période pour la demande de renseignements et manifestement le Ministère n’est pas obligé de faire la mise en demeure au cours de l’établissement de la cotisation ou de la nouvelle cotisation du contribuable, malgré l’argument vigoureux présenté par l’avocat du requérant et l’emploi du mot «cotisation» dans les copies des notes techniques publiées par le ministère des Finances au moment de l’adoption de l’article 231.6 de la Loi. Si le législateur avait voulu limiter l’emploi de ce pouvoir considérable à la période comprise entre la date de l’établissement de la cotisation (ou de la nouvelle cotisation) et celle de l’avis d’opposition (ou de la décision de confirmer ou de rejeter l’opposition), il lui aurait été facile de l’exprimer. Il ne l’a pas fait. Même si le contribuable a déjà engagé des procédures judiciaires, Revenu national peut toujours exiger que le contribuable ou un tiers fournisse des renseignements ou des documents étrangers, s’il peut soutenir que ceux-ci sont nécessaires à l’application ou à l’exécution de la Loi.

Le contribuable est protégé du recours abusif à cette disposition législative par la possibilité de contester la mise en demeure par requête à un juge, qui pourra soit confirmer la mise en demeure, soit la modifier de la façon qu’il estime indiquée dans les circonstances, soit la déclarer sans effet s’il est convaincu qu’elle est déraisonnable. Par conséquent, pour les raisons susmentionnées, je conclus que la mise en demeure, faite par l’intimé, de produire des renseignements dans les circonstances de l’espèce n’est pas un abus de la procédure prévue par la *Loi de l’impôt sur le revenu*.

La demande est-elle raisonnable? Dans la formulation de la Loi, le législateur établit sans l’ombre d’un doute que la demande de renseignements ou de documents étrangers est à première vue raisonnable, ce qui s’applique particulièrement en

partnership and the large loss claimed by this applicant. The applicant must clearly make an attempt to secure the foreign-based information or document unless it is his contention that the request/demand is unreasonable in which case a procedure is in place to make his case, and hence the application to this Court. I cannot find the request unreasonable. There is no requirement that any information or document be provided but there is the sanction of subsection 231.6(8) i.e., the taxpayer, if he withholds any such required information or document, cannot use it at a subsequent civil proceeding. The requirement puts the taxpayer on notice about the kind of information being sought, not only from him but others. He can choose to seek out all the data possible, and tender it to National Revenue or he can indicate that some or all of the information sought cannot be produced, or will not be produced. If he takes the latter position, there is the sanction of subsection 231.6(8) mentioned earlier.

Accordingly, there being no abuse of the process provided in the *Income Tax Act*, and in the circumstances here the requirement is reasonable, I will confirm the said requirement. The respondent is entitled to its costs of this motion in any event of the cause.

l'espèce compte tenu de la nature très étendue de la société en commandite et de l'importance de la perte réclamée par le requérant. Le requérant doit clairement tenter d'obtenir les renseignements ou les documents étrangers, à moins qu'il ne prétende que la mise en demeure ou la demande est déraisonnable, et qu'il ait alors recours à la procédure prévue pour faire valoir son point de vue, soit la requête présentée devant cette Cour. Je ne puis conclure que la demande est déraisonnable. Il n'existe aucune obligation de fournir les renseignements ou les documents, mais il y a toujours la sanction établie au paragraphe 231.6(8), qui prévoit que le contribuable qui omet de fournir des renseignements ou des documents demandés ne peut les employer dans une procédure civile subséquente. La mise en demeure précise au contribuable la nature des renseignements demandés, que lui et d'autres sont appelés à fournir. Il peut choisir de chercher à obtenir toutes les données possibles et de les remettre au ministère du Revenu national; il peut aussi indiquer qu'une partie ou la totalité des renseignements demandés ne peuvent être fournis ou qu'ils ne seront pas fournis. Dans ce dernier cas, la sanction prévue au paragraphe 231.6(8) susmentionné s'applique.

Puisque en l'espèce il n'y a pas abus de la procédure prévue par la *Loi de l'impôt sur le revenu* et que la mise en demeure est raisonnable dans les circonstances, je confirmerai la mise en demeure. L'intimé a droit à ses dépens à l'égard de la présente requête quelle que soit l'issue de la cause principale.