

2021 FC 506  
T-1174-19

2021 CF 506  
T-1174-19

**Brent Carlson Family Trust by the trustee Brent Carlson and BIM Holdings ULC** (*Applicant*)

**La fiducie familiale Brent Carlson représentée par le fiduciaire Brent Carlson et BIM Holdings ULC** (*demanderesse*)

v.

c.

**The Minister of National Revenue** (*Respondent*)

**Le ministre du Revenu national** (*défendeur*)

T-1175-19

T-1175-19

**Ted Carlson Family Trust by the trustee Melvin Carlson and Rockhead Holdings ULC** (*Applicant*)

**La fiducie familiale Ted Carlson représentée par le fiduciaire Melvin Carlson et Rockhead Holdings ULC** (*demanderesse*)

v.

c.

**The Minister of National Revenue** (*Respondent*)

**Le ministre du Revenu national** (*défendeur*)

**INDEXED AS: BRENT CARLSON FAMILY TRUST v. CANADA (NATIONAL REVENUE)**

**RÉPERTORIÉ : FIDUCIE FAMILIALE BRENT CARLSON c. CANADA (REVENU NATIONAL)**

Federal Court, Walker J.—By videoconference, October 19, 2020; Ottawa, May 28, 2021.

Cour fédérale, juge Walker—Par vidéoconférence, 19 octobre 2020; Ottawa, 28 mai 2021.

*Income Tax — Practice — Judicial review of respondents' decisions denying applicants' request to file amended election forms in accordance with Income Tax Act, s. 85(7.1) — Applicants, two Trusts, are family trusts settled by father of sons Brent, Melvin Carlson — Father, applicants indirectly held all outstanding shares in family's successful crushed stone, sand supply business, Mainland Sand and Gravel Ltd. (Mainland) — Father, applicants agreeing to sell outstanding shares in Mainland to arm's length third-party purchaser — Applicants implemented pre-closing transactions prior to third-party sale to enable their respective beneficiaries to use their capital gains exemptions (CGEs) — Unfortunately, applicants' professional advisors failing to consider fact that some beneficiaries still minors at time of sale — Canada Revenue Agency (CRA) concluding that Act, s. 120.4(5) applied to two share exchange transactions completed in pre-sale reorganization — S. 120.4(5) deemed capital gains realized by minor beneficiaries on completion of exchange transactions to be taxable dividends, thereby preventing those beneficiaries from using their CGEs — Applicants twice attempting to file amended T2057 rollover election forms with CRA in reliance on Act, s. 85(7.1) to address error — Respondent's delegate*

*Impôt sur le revenu — Pratique — Contrôle judiciaire à l'égard des décisions rendues par le défendeur de rejeter la demande des demanderesse visant à déposer des formulaires de choix modifiés en vertu de l'art. 85(7.1) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Les demanderesse, deux fiducies, sont des fiducies familiales établies par le père de Brent et de Melvin Carlson — Le père et les demanderesse détenaient indirectement toutes les actions en circulation dans l'entreprise prospère de fourniture de pierre concassée et de sable de la famille, Mainland Sand and Gravel Ltd. (Mainland) — Le père et les demanderesse ont convenu de vendre toutes les actions en circulation dans Mainland à un tiers acheteur sans lien de dépendance — Les demanderesse ont mis en œuvre des opérations préalables à la vente immédiatement avant la vente à un tiers afin de permettre à leurs bénéficiaires respectifs d'utiliser leurs exemptions pour gains en capital (EGC) — Malheureusement, les conseillers professionnels des demanderesse n'ont pas pris en considération le fait qu'un certain nombre de bénéficiaires étaient encore mineurs à la date de la vente — L'Agence du revenu du Canada (l'ARC) a conclu que l'art. 120.4(5) de la Loi s'appliquait à deux opérations d'échange d'actions effectuées dans le cadre de la réorganisation avant la vente*

*not agreeing that pre-closing transactions at issue constituting oversight against which respondent's discretion should be exercised within just, equitable ambit of Act, s. 85(7.1) — Also decided that although applicants had implemented pre-closing transactions as contemplated, professional advisors' failure to consider age of certain beneficiaries not permitting applicants to avail themselves of s. 85(7.1) to amend original transactions — Applicants argued, in particular, that decisions not reasonable because respondent's delegate failed to follow CRA's long-standing published administrative practice as to when amendment should be permitted under Act, s. 85(7.1), misinterpreted scope of impermissible retroactive tax planning in context of subsection — Also argued that respondent's delegate breached duty of fairness owed to them by failing to ensure impartial, thorough second review — Whether respondent's decisions denying applicants' request to file amended elections reasonable; whether respondent's decision-making process procedurally fair — Act, s. 85(7.1), remedy of amendment at issue in present applications — Subsection permitting election made under Act, s. 85(1) or (2) to be amended if, in respondent's opinion, circumstances of case such that it would be just, equitable to do so — In present case, applicants proposed amended elections as amendments — not seeking rectification of executed document or rescission of transaction — Question before respondent, her delegate, whether just, equitable to permit amendments — Decisions containing no assessment of scope of s. 85(7.1), statutory remedy of amendment, where just and equitable, of previously filed s. 85 elections — Respondent failing to set out rational chain of analysis of subsection — Decisions not explaining respondent's application of principles of rectification to statutory provision that contemplates amendments to specific document, to facts that underlied amended elections — Such omission was reviewable error — Decisions suggested that respondent's delegate applied requirements of rectification to applicants' request for amendment, that remedies of rectification, amendment equivalent but they are not — Under s. 85(7.1), respondent required to review all of taxpayer's circumstances, explain why requested amendment not just, equitable — Nowhere in decisions at issue did respondent's delegate reach such conclusion — Decisions also lacking rational chain of analysis, transparency of reasoning that are hallmarks of reasonable administrative decision — With respect to fairness of respondent's process in considering second request for amended election, conclusion that decisions not reasonable meaning that fairness of process not determinative to success of applications — Issue nonetheless relevant to remedy requested — No evidence of lack of impartiality; no evidence supporting reasonable apprehension of bias on part of other CRA members involved in process — In conclusion, decisions not setting out logical, rational chain of reasoning or explanation sufficient to justify respondent's denial of second request — Decisions therefore set aside, remitted to respondent for redetermination — Applications allowed.*

— L'art. 120.4(5) considérait que les gains en capital réalisés par les bénéficiaires mineurs à la fin des opérations d'échange étaient des dividendes imposables, ce qui empêchait ces bénéficiaires d'utiliser leurs EGC — Les demandereses ont à deux reprises tenté de déposer auprès de l'ARC des formulaires T2057 modifiés de choix de roulement en s'appuyant sur l'art. 85(7.1) pour corriger l'erreur — Le délégué du défendeur n'a pas convenu que les opérations préalables à la clôture en cause constituaient un oubli à l'égard duquel le pouvoir discrétionnaire du défendeur devrait être exercé dans le cadre de la décision juste et équitable prévue à l'art. 85(7.1) de la Loi — Il a été décidé également que, bien que les demandereses aient mis en œuvre les opérations préalables comme prévu, le défaut des conseillers professionnels de tenir compte de l'âge de certains bénéficiaires n'a pas permis aux demandereses de se prévaloir de l'art. 85(7.1) pour modifier les opérations initiales — Les demandereses ont soutenu plus particulièrement que les décisions n'étaient pas raisonnables parce que le délégué du défendeur n'a pas suivi la pratique administrative de longue date publiée par l'ARC quant au moment où une modification devrait être autorisée en vertu de l'art. 85(7.1) de la Loi, et a mal interprété la portée de la planification fiscale rétroactive inadmissible dans le contexte de l'article — Elles ont soutenu également que le délégué du défendeur a manqué à son devoir d'équité en n'assurant pas un second examen impartial et approfondi — Il s'agissait de savoir si les décisions du défendeur de refuser la demande des demandereses de déposer les choix modifiés étaient raisonnables et si la procédure décisionnelle du défendeur était équitable sur le plan de la procédure — La question en litige dans les présentes demandes était l'art. 85(7.1) de la Loi et le recours en modification — L'article permet de modifier un choix fait en vertu des art. 85(1) ou (2) si, de l'avis du défendeur, les circonstances de l'affaire sont telles qu'il serait juste et équitable de le faire — Dans la présente affaire, les demandereses ont proposé les choix modifiés à titre de modifications — elles n'ont pas demandé la rectification d'un document signé ou l'annulation d'une opération — La question dont le défendeur et son délégué étaient saisis était de savoir s'il était juste et équitable de permettre les modifications — Les décisions ne contenaient aucune évaluation de la portée de l'art. 85(7.1) et du redressement prévu par la loi, lorsque celui-ci est juste et équitable, pour modifier des choix déjà déposés en vertu de l'art. 85 — Le défendeur n'a pas établi de chaîne d'analyse rationnelle de l'article — Les décisions n'expliquaient pas l'application par le défendeur des principes de rectification à une disposition législative qui prévoit des modifications à un document particulier et aux faits qui sous tendaient les choix modifiés — Cette omission était une erreur susceptible de contrôle — Les décisions ont laissé entendre que le délégué du défendeur a appliqué les exigences de rectification à la demande de modification des demandereses et que les recours en rectification et en modification sont équivalents, mais il n'en est rien — Sous le régime de l'art. 85(7.1), le défendeur

*est tenu d'examiner toutes les circonstances du contribuable et d'expliquer pourquoi la modification demandée n'est pas juste et équitable — Nulle part dans les décisions en cause le délégué du défendeur n'est arrivé à une telle conclusion — Les décisions n'avaient pas la chaîne d'analyse rationnelle et le raisonnement transparent qui caractérisent une décision administrative raisonnable — En ce qui concerne le caractère équitable de la procédure suivie par le défendeur pour l'examen de la seconde demande, la conclusion selon laquelle les décisions n'étaient pas raisonnables signifiait que l'équité de la procédure n'était pas déterminante pour le succès des demandes — Cette question était néanmoins pertinente par rapport au redressement demandé — Rien ne prouvait qu'il y avait eu un manque d'impartialité, et il n'y avait pas d'éléments de preuve qui appuieraient une crainte raisonnable de partialité de la part d'autres employés de l'ARC participant à la procédure — En conclusion, les décisions n'ont pas établi une chaîne logique et rationnelle de raisonnement ou d'explication suffisante pour justifier le refus de la seconde demande par le défendeur — Les décisions ont par conséquent été annulées et renvoyées au défendeur pour qu'il rende une nouvelle décision — Demandes accueillies.*

These were applications for judicial review of decisions by the respondent denying the applicants' request to file amended election forms (amended elections) with the Canada Revenue Agency (CRA) in reliance on subsection 85(7.1) of the *Income Tax Act* to fix certain corporate transaction errors. [3-4] The applicants, the Brent Carlson Family Trust and the Ted Carlson Family Trust, are family trusts settled by Laurie Carlson, the father of Brent and Melvin (Ted) Carlson. Laurie Carlson and the applicants indirectly held all of the outstanding shares in the family's successful crushed stone and sand supply business, Mainland Sand and Gravel Ltd. (Mainland). In September 2014, Mr. Carlson and the applicants agreed to sell all of the outstanding shares in Mainland to an arm's length third-party purchaser. The applicants implemented a series of pre-closing transactions immediately prior to the third-party sale to enable their respective beneficiaries to use their capital gains exemptions (CGEs). Unfortunately, the applicants' professional advisors failed to consider the fact that a number of the beneficiaries were still minors in 2014. On audit of the applicants' 2014 taxation year, the CRA concluded that subsection 120.4(5) of the Act, also known as the "kiddie tax", applied to two share exchange transactions completed in the course of the pre-sale reorganization. The subsection deemed the capital gains realized by the minor beneficiaries on completion of the exchange transactions to be taxable dividends, thereby preventing those beneficiaries from using their CGEs. The applicants attempted to file amended T2057 rollover election forms with the CRA as a result.

Il s'agissait de demandes de contrôle judiciaire à l'égard des décisions rendues par le défendeur de rejeter la demande des demanderessees visant à déposer des formulaires de choix modifiés (les choix modifiés) auprès de l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) en s'appuyant sur le paragraphe 85(7.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour corriger certaines erreurs liées à des opérations commerciales. Les demanderessees, la fiducie familiale Brent Carlson et la fiducie familiale Ted Carlson, sont des fiducies familiales établies par Laurie Carlson, le père de Brent et de Melvin (Ted) Carlson. Laurie Carlson et les demanderessees détenaient indirectement toutes les actions en circulation dans l'entreprise prospère de fourniture de pierre concassée et de sable de la famille, Mainland Sand and Gravel Ltd. (Mainland). En septembre 2014, M. Carlson et les demanderessees ont convenu de vendre toutes les actions en circulation dans Mainland à un tiers acheteur sans lien de dépendance. Les demanderessees ont mis en œuvre une série d'opérations préalables à la vente immédiatement avant la vente à un tiers afin de permettre à leurs bénéficiaires respectifs d'utiliser leurs exemptions pour gains en capital (EGC). Malheureusement, les conseillers professionnels des demanderessees n'ont pas pris en considération le fait qu'un certain nombre de bénéficiaires étaient encore mineurs en 2014. Lors de la vérification de l'année d'imposition 2014 des demanderessees, l'ARC a conclu que le paragraphe 120.4(5) de la Loi, aussi appelé « impôt des enfants », s'appliquait à deux opérations d'échange d'actions effectuées dans le cadre de la réorganisation avant la vente. Le paragraphe considérait que les gains en capital réalisés par les bénéficiaires mineurs à la fin des opérations d'échange étaient des dividendes imposables, ce qui empêchait ces bénéficiaires d'utiliser leurs EGC. Les demanderessees ont par conséquent

The applicants are discretionary trusts settled by Laurie Carlson. Brent and Ted Carlson are each the sole trustee of their namesake Trust. The beneficiaries of the trusts are Carlson family members. The applicants engaged Ernst & Young LLP (EY) to structure a pre-sale reorganization internal to the Mainland group to maximize the Carlson family's after-tax wealth on the sale of Mainland to a third-party purchaser. EY prepared a detailed memo (transaction step memo) describing each pre-closing transaction. One of the stated objectives of the reorganization was to permit Laurie, Brent and Ted Carlson and each of the Trusts' beneficiaries to use the lifetime CGE available pursuant to subsection 110.6(2.1) of the Act. Immediately prior to the reorganization, Brent and the Brent Carlson Family Trust held all of the outstanding shares of BIM Holdings ULC (BIM); Ted and the Ted Carlson Family Trust held all of the outstanding shares of Rock Head Holdings ULC (Rock Head). In turn, Laurie Carlson, BIM and Rock Head, through one additional corporate entity, held all of the outstanding shares of Mainland. The transaction step memo provided for the exchange by the applicants of all of the specific common shares held in Mainland's respective subsidiary company for specific new shares of that subsidiary company. Each applicant and its subsidiary company agreed to effect the exchange of shares pursuant to subsection 85(1) of the Act at an elected amount that would recognize a capital gain equal to the aggregate CGE available to that applicant's beneficiaries. The agreed elected amount would also be the fair market value and adjusted cost base (ACB) of specific preferred shares received by the applicants. The exchange transactions were completed and the first election forms (original elections) were filed accordingly. The sale of Mainland closed the following day in accordance with the transaction step memo. The third party acquired all of the issued and outstanding shares in BIM and Rock Head. Since the gain in respect of specific preferred shares held by the applicants had already been realized in previous steps of the transaction, the ACB of those shares was equal to the proceeds received and the applicants did not realize additional capital gains on the ultimate sale of Mainland. EY failed to consider the possible application of subsection 120.4(5) of the Act when it advised the applicants to realize capital gains in specified steps of the pre-closing reorganization. The error came to light during the CRA's audit of the applicants' 2014 taxation year. The auditor in question concluded that the capital gains realized by the applicants in the exchange transactions resulted from the disposition of shares in a private company to a person not dealing at arm's length with the minor beneficiaries. As a result, subsection 120.4(5) of the Act would apply to deem twice the amount of the taxable capital gains realized by the minor beneficiaries to be taxable dividends and the minor beneficiaries could not use their CGEs. EY then requested that the respondent exercise her discretion pursuant

to deposit with the ARC forms T2057 modified choice of rollover.

The demanders are discretionary trusts established by Laurie Carlson. Brent and Ted Carlson are the sole trustees of their trusts. The beneficiaries of the trusts are Carlson family members. The demanders retained the services of Ernst & Young Cabinet d'avocats (EY) to structure an internal reorganization of the Mainland group to maximize the Carlson family's after-tax wealth on the sale of Mainland to a third-party purchaser. EY prepared a detailed memo (transaction step memo) describing each pre-closing transaction. One of the stated objectives of the reorganization was to permit Laurie, Brent and Ted Carlson and each of the Trusts' beneficiaries to use the lifetime CGE available pursuant to subsection 110.6(2.1) of the Act. Immediately prior to the reorganization, Brent and the Brent Carlson Family Trust held all of the outstanding shares of BIM Holdings ULC (BIM); Ted and the Ted Carlson Family Trust held all of the outstanding shares of Rock Head Holdings ULC (Rock Head). In turn, Laurie Carlson, BIM and Rock Head, through one additional corporate entity, held all of the outstanding shares of Mainland. The transaction step memo provided for the exchange by the applicants of all of the specific common shares held in Mainland's respective subsidiary company for specific new shares of that subsidiary company. Each applicant and its subsidiary company agreed to effect the exchange of shares pursuant to subsection 85(1) of the Act at an elected amount that would recognize a capital gain equal to the aggregate CGE available to that applicant's beneficiaries. The agreed elected amount would also be the fair market value and adjusted cost base (ACB) of specific preferred shares received by the applicants. The exchange transactions were completed and the first election forms (original elections) were filed accordingly. The sale of Mainland closed the following day in accordance with the transaction step memo. The third party acquired all of the issued and outstanding shares in BIM and Rock Head. Since the gain in respect of specific preferred shares held by the applicants had already been realized in previous steps of the transaction, the ACB of those shares was equal to the proceeds received and the applicants did not realize additional capital gains on the ultimate sale of Mainland. EY failed to consider the possible application of subsection 120.4(5) of the Act when it advised the applicants to realize capital gains in specified steps of the pre-closing reorganization. The error came to light during the CRA's audit of the applicants' 2014 taxation year. The auditor in question concluded that the capital gains realized by the applicants in the exchange transactions resulted from the disposition of shares in a private company to a person not dealing at arm's length with the minor beneficiaries. As a result, subsection 120.4(5) of the Act would apply to deem twice the amount of the taxable capital gains realized by the minor beneficiaries to be taxable dividends and the minor beneficiaries could not use their CGEs. EY then requested that the respondent exercise her discretion pursuant

to subsection 85(7.1) of the Act to permit an amendment of the original elections to indicate an agreed elected amount in each case equal to the nominal ACB of the common shares at issue of BIM and Rock Head for which specific preferred shares were exchanged. If accepted, the amended elections would result in the applicants realizing no gain in the non-arm's length exchange transactions at issue. They would, however, realize the same capital gains upon completion of the sale of the specific preferred shares to the arm's length purchaser. The subsection 120.4(5) anti-avoidance tax would not be triggered and the minor beneficiaries could use their CGEs in the same manner they had reported in their personal income tax returns for 2014. The respondent's delegate denied the applicants' first request (first refusals), concluding that the request involved retroactive tax planning and that it was not just and equitable in the circumstances to permit the amended elections. EY submitted a second request and submissions to the respondent to permit the amended elections (second request). While the respondent's delegate acknowledged that the application of subsection 120.4(5) of the Act was an unintended consequence of the pre-closing transactions, he did not agree that it was an oversight against which the respondent's discretion should be exercised within the just and equitable ambit of subsection 85(7.1) of the Act. It was also decided that although the applicants had implemented the pre-closing transactions as contemplated, EY's failure to consider the age of certain beneficiaries did not permit the applicants to avail themselves of subsection 85(7.1) to amend the original transactions.

The applicants argued, in particular, that the decisions were not reasonable because the respondent's delegate failed to follow the CRA's long-standing published administrative practice as to when an amendment should be permitted under subsection 85(7.1) of the Act and misinterpreted the scope of impermissible retroactive tax planning in the context of the subsection. The applicants also argued that the respondent's delegate breached the duty of fairness owed to them by failing to ensure an impartial and thorough second review.

The issues were whether the respondent's decisions denying the applicants' request to file the amended elections were reasonable and whether the respondent's decision-making process was procedurally fair.

de la Loi devait s'appliquer pour considérer deux fois le montant des gains en capital imposables réalisés par les bénéficiaires mineurs comme des dividendes imposables et les bénéficiaires mineurs ne pouvaient pas utiliser leurs EGC. EY a ensuite demandé au défendeur d'exercer son pouvoir discrétionnaire en vertu du paragraphe 85(7.1) de la Loi pour permettre une modification des choix initiaux afin d'indiquer un montant choisi convenu qui serait dans chaque cas égal au PBR nominal des actions ordinaires en cause de BIM et de Rock Head pour lesquelles certaines actions privilégiées ont été échangées. S'ils étaient acceptés, les choix modifiés auraient fait en sorte que les demanderesse ne réaliseraient aucun gain dans les opérations d'échange avec lien de dépendance en cause. Elles réaliseraient plutôt les mêmes gains en capital à la conclusion de la vente de certaines actions privilégiées à l'acheteur sans lien de dépendance. L'impôt anti-évitement prévu au paragraphe 120.4(5) ne serait pas déclenché et les bénéficiaires mineurs pourraient utiliser leurs EGC de la même façon qu'ils l'ont déclaré dans leurs déclarations de revenus des particuliers pour 2014. Le délégué du défendeur a refusé la première demande des demanderesse (les premiers refus) après avoir conclu que la demande consistait en une planification fiscale rétroactive et qu'il n'était pas juste et équitable dans les circonstances d'autoriser les choix modifiés. EY a présenté une seconde demande et des observations au défendeur pour qu'il autorise les choix modifiés (la seconde demande). Le délégué du défendeur a reconnu que l'application du paragraphe 120.4(5) de la Loi était une conséquence imprévue des opérations préalables à la clôture, mais il n'a pas convenu qu'il s'agissait d'un oubli à l'égard duquel le pouvoir discrétionnaire du défendeur devrait être exercé dans le cadre de la décision juste et équitable prévue au paragraphe 85(7.1) de la Loi. Il a été décidé également que, bien que les demanderesse aient mis en œuvre les opérations préalables comme prévu, le défaut d'EY de tenir compte de l'âge de certains bénéficiaires n'a pas permis aux demanderesse de se prévaloir du paragraphe 85(7.1) pour modifier les opérations initiales.

Les demanderesse ont soutenu plus particulièrement que les décisions n'étaient pas raisonnables parce que le délégué du défendeur n'a pas suivi la pratique administrative de longue date publiée par l'ARC quant au moment où une modification devrait être autorisée en vertu du paragraphe 85(7.1) de la Loi, et a mal interprété la portée de la planification fiscale rétroactive inadmissible dans le contexte du paragraphe. Les demanderesse ont soutenu également que le délégué du défendeur a manqué à son devoir d'équité en n'assurant pas un second examen impartial et approfondi.

Il s'agissait de savoir si les décisions du défendeur de refuser la demande des demanderesse de déposer les choix modifiés étaient raisonnables et si la procédure décisionnelle du défendeur était équitable sur le plan de la procédure.

*Held*, the applications should be allowed.

At issue in these applications was subsection 85(7.1) of the Act and the remedy of amendment. The subsection permits an election made under subsection 85(1) or (2) to be amended if, in the respondent's opinion, the circumstances of the case are such that it would be just and equitable to do so. The applicants proposed the amended elections as amendments. They were not seeking rectification of an executed document or rescission of a transaction. The question before the respondent and her delegate was whether it was just and equitable to permit the amendments. The starting point for the delegate's consideration of the second request was subsection 85(7.1) of the Act. However, the decisions contained no assessment of the scope of the subsection and the statutory remedy of amendment, where just and equitable, of previously filed section 85 elections. The respondent failed to set out a rational chain of analysis of the subsection. The decisions did not explain the respondent's application of the principles of rectification to a statutory provision that contemplates amendments to a specific document and to the facts that underlied the amended elections. This omission was a reviewable error. The decisions suggested that the respondent's delegate applied the requirements of rectification to the applicants' request for amendment and that the remedies of rectification and amendment are equivalent. They are not. Read in its grammatical and ordinary sense, consistent with the nature and purpose of section 85, the reference in subsection 85(7.1) to the amendment of an election is broader than the rectification of a document to reverse what amounts in many cases to a clerical error. The subsection does not state that the respondent may permit rectification of an election filed under subsection 85(1) or (2). If the respondent's position was that the inclusion of the words "just and equitable" in subsection 85(7.1) constrain the concept of amendment to that of rectification, the applicants were entitled to an explanation of that position in the decisions. The discretion granted to the respondent in subsection 85(7.1) suggests an acceptable ambit for retroactive tax planning and the correction of unintended tax consequences. The respondent is required in each case to review all of the taxpayer's circumstances and explain why the requested amendment, which will inevitably have been prompted by an unintended tax consequence, is not just and equitable. Nowhere in the decisions did the respondent's delegate reach such a conclusion. A request for equitable relief must be assessed against the particular remedy sought. The application by the respondent's delegate of cases such as *Canada (Attorney General) v. Fairmont Hotels Inc.* and *Canada Life Insurance Co. of Canada v. Canada (Attorney General)* without analysing the words used in the subsection and why the requested amendments were not only retroactive tax planning but impermissible tax planning was a significant error and it was not saved by the analysis in the CRA memo that was prepared in support of the decisions.

*Jugement* : les demandes doivent être accueillies.

La question en litige dans les présentes demandes était le paragraphe 85(7.1) de la Loi et le recours en modification. Le paragraphe permet de modifier un choix fait en vertu des paragraphes 85(1) ou (2) si, de l'avis du défendeur, les circonstances de l'affaire sont telles qu'il serait juste et équitable de le faire. Les demanderesse ont proposé les choix modifiés à titre de modifications. Elles n'ont pas demandé la rectification d'un document signé ou l'annulation d'une opération. La question dont le défendeur et son délégué étaient saisis était de savoir s'il était juste et équitable de permettre les modifications. Le point de départ de l'examen de la seconde demande par le délégué était le paragraphe 85(7.1) de la Loi. Toutefois, les décisions ne contenaient aucune évaluation de la portée du paragraphe et du redressement prévu par la loi, lorsque celui-ci est juste et équitable, pour modifier des choix déjà déposés en vertu de l'article 85. Le défendeur n'a pas établi de chaîne d'analyse rationnelle du paragraphe. Les décisions n'expliquaient pas l'application par le défendeur des principes de rectification à une disposition législative qui prévoit des modifications à un document particulier et aux faits qui sous-tendaient les choix modifiés. Cette omission était une erreur susceptible de contrôle. Les décisions ont laissé entendre que le délégué du défendeur a appliqué les exigences de rectification à la demande de modification des demanderesse et que les recours en rectification et en modification sont équivalents. Il n'en est rien. Lu dans son sens grammatical et ordinaire, conformément à la nature et à l'objet de l'article 85, le renvoi au paragraphe 85(7.1) à la modification d'un choix est plus large que la rectification d'un document pour annuler ce qui, dans bien des cas, équivaut à une erreur d'écriture. Le paragraphe n'indique pas que le défendeur peut permettre la rectification d'un choix fait en vertu des paragraphes 85(1) ou (2). Si la position du défendeur était que l'inclusion des mots « juste et équitable » au paragraphe 85(7.1) limite le concept de modification à celui de rectification, les demanderesse avaient droit à une explication de cette position dans les décisions. Le pouvoir discrétionnaire accordé au défendeur au paragraphe 85(7.1) laisse penser qu'une portée acceptable est accordée à la planification fiscale rétroactive et à la correction des conséquences fiscales imprévues. Dans chaque cas, le défendeur est tenu d'examiner toutes les circonstances du contribuable et d'expliquer pourquoi la modification demandée, qui aura inévitablement été provoquée par une conséquence fiscale imprévue, n'est pas juste et équitable. Nulle part dans les décisions le délégué du défendeur n'est arrivé à une telle conclusion. Une demande de redressement en equity doit être évaluée en fonction du redressement particulier demandé. L'application par le délégué du défendeur de décisions comme *Canada (Procureur général) c. Hôtels Fairmont Inc.* et *Canada Life Insurance Co. of Canada v. Canada (Attorney General)* sans analyser le libellé utilisé dans le paragraphe et les raisons pour lesquelles les modifications demandées constituaient non seulement une planification fiscale

The applicants also submitted that the decisions failed to explain the respondent's departure from the CRA's guidance in the Circular and Appeal Manual regarding reasonable error in light of the applicants' intention to enable their beneficiaries to use their CGEs as part of the arm's length sale of Mainland. This second omission was a reviewable error. In short, there was no explanation in the decisions or the CRA memo why EY's error in realizing gains prematurely in the reorganization resulted in the respondent's conclusion that it was not just and equitable to extend her discretion and permit the amended elections. This was not a case in which there was an intervening transaction that caused the applicants to look retroactively at their tax planning and seek to recharacterize their prior actions. The second request was made in the context of a third-party sale of Mainland in which the CGEs would normally be available with some pre-planning. The applicants were not seeking a tax advantage they had not considered at the time. If the respondent considered these circumstances sufficient to meet the test of impermissible retroactive tax planning despite the guidance in the Circular, again, the applicants were entitled to a clear explanation. The explanation did not need to be long but it had to enable the applicants to draw the line from the statute through the Circular and general principles of equitable relief to their own facts. The decisions lacked the rational chain of analysis and transparency of reasoning that are the hallmarks of a reasonable administrative decision. The respondent's delegate did not demonstrate a logical analysis of the material facts relevant to the second request against the parameters of subsection 85(7.1). Instead, he imported equitable requirements specific to rectification and rescission without acknowledging any difference in the remedies sought. Both the decisions and supporting CRA memo overlooked the fact that the applicants requested only the amendment of the original elections, as contemplated in subsection 85(7.1).

With respect to the fairness of the respondent's process in considering the second request, the conclusion that the decisions were not reasonable meant that the fairness of the process was not determinative to the success of the applications. However, this issue was nonetheless relevant to the remedy requested by the applicants. The involvement, in the CRA's assessment of the second request, of an auditor who had been asked to recuse herself by a CRA trainer but didn't, was minimal. The background memo she prepared was factual in nature

rétroactive, mais aussi une planification fiscale inadmissible, était une erreur importante que n'a pas rectifié l'analyse dans la note de service de l'ARC qui a été préparée à l'appui des décisions.

Les demanderesse ont soutenu également que les décisions n'expliquaient pas pourquoi le défendeur s'est écarté des lignes directrices de l'ARC dans le Manuel des circulaires et des appels au sujet de l'erreur raisonnable compte tenu de l'intention des demanderesse de permettre à leurs bénéficiaires d'utiliser leurs EGC dans le cadre de la vente sans lien de dépendance de Mainland. Cette deuxième omission était une erreur susceptible de contrôle. Bref, il n'y a eu aucune explication ni dans les décisions ni dans la note de service de l'ARC pour expliquer pourquoi l'erreur d'EY de réaliser des gains prématurément dans la réorganisation a entraîné la conclusion du défendeur qu'il n'était pas juste et équitable d'exercer son pouvoir discrétionnaire et d'autoriser les choix modifiés. Il ne s'agissait pas d'un cas où il y a eu une opération entre-temps qui a amené les demanderesse à examiner rétroactivement leur planification fiscale et à chercher à reformuler leurs actions antérieures. La deuxième demande a été faite dans le contexte d'une vente de Mainland à un tiers, où les EGC seraient normalement possibles avec une certaine planification préalable. Les demanderesse ne cherchaient pas à obtenir un avantage fiscal qu'elles n'avaient pas envisagé à l'époque. Si le défendeur estimait que ces circonstances étaient suffisantes pour satisfaire au critère de planification fiscale rétroactive inadmissible, malgré les directives de la circulaire, encore une fois, les demanderesse avaient droit à une explication claire. L'explication n'avait pas besoin d'être longue, mais elle devait permettre aux demanderesse de comprendre comment s'appliquaient la loi, la circulaire et les principes généraux de redressement en equity à leurs propres faits. Les décisions n'avaient pas la chaîne d'analyse rationnelle et le raisonnement transparent qui caractérisent une décision administrative raisonnable. Le délégué du défendeur n'a pas démontré une analyse logique des faits importants pertinents pour la seconde demande par rapport aux paramètres du paragraphe 85(7.1). Il a plutôt appliqué les exigences en equity qui sont propres à la rectification et à l'annulation sans reconnaître de différence dans les recours demandés. Les décisions et la note de service de l'ARC ont ignoré le fait que les demanderesse n'ont demandé que la modification des choix initiaux, comme le prévoit le paragraphe 85(7.1).

En ce qui concerne le caractère équitable de la procédure suivie par le défendeur pour l'examen de la seconde demande, la conclusion selon laquelle les décisions n'étaient pas raisonnables signifiait que l'équité de la procédure n'était pas déterminante pour le succès des demandes. Cette question était néanmoins pertinente par rapport au redressement demandé par les demanderesse. La participation, à l'évaluation par l'ARC de la deuxième demande, d'une vérificatrice à qui un formateur de l'ARC avait conseillé de se récuser, mais qui ne l'a pas fait, a

and presented the events leading to the second request. It contained no recommendation and there was no evidence in the record that it was relied on by others involved in the matter. As well, the assessment by another CRA auditor of the second request was comprehensive and even-handed. There was no evidence of a lack of impartiality. There was also no evidence that would support a reasonable apprehension of bias on the part of other members involved in this process.

In conclusion, the decisions did not set out a logical and rational chain of reasoning or explanation sufficient to justify the respondent's denial of the second request. The decisions were therefore set aside and remitted to the respondent for redetermination.

#### STATUTES AND REGULATIONS CITED

*Civil Code of Québec*, CQLR, c. CCQ-1991.  
*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 75(2), 85, 110.6(2.1), 112(1), 120.4(5).

#### CASES CITED

##### APPLIED:

*Canada (Minister of Citizenship and Immigration) v. Vavilov*, 2019 SCC 65, [2019] 4 S.C.R. 653, 441 D.L.R. (4th) 1; *Baker v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, [1999] 2 S.C.R. 817, (1999), 174 D.L.R. (4th) 193; *Collins Family Trust v. Canada (Attorney General)*, 2020 BCCA 196, 450 D.L.R. (4th) 447.

##### CONSIDERED:

*Canada Life Insurance Co. of Canada v. Canada (Attorney General)*, 2018 ONCA 562, 141 O.R. (3d) 321; *Masson v. Canada (Attorney General)*, 2019 FC 887, 2019 D.T.C. 5094; *Canada (Attorney General) v. Fairmont Hotels Inc.*, 2016 SCC 56, [2016] 2 S.C.R. 720; *Jean Coutu Group (PJC) Inc. v. Canada (Attorney General)*, 2016 SCC 55, [2016] 2 S.C.R. 670; *Bugera v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2003 FCT 392, 231 F.T.R. 197.

##### REFERRED TO:

*Mission Institution v. Khela*, 2014 SCC 24, [2014] 1 S.C.R. 502; *Canadian Pacific Railway Company v. Canada (Attorney General)*, 2018 FCA 69, [2019] 1 F.C.R. 121; *Denso Manufacturing Canada, Inc. v. Canada (National Revenue)*, 2020 FC 360, [2020] G.S.T.C. 12; *Canada (Attorney General) v. Juliar* (2000), 50 O.R. (3d) 728, 2000

été minimale. La note d'information qu'elle a préparée était de nature factuelle et présentait les événements qui ont mené à la seconde demande. Elle ne contenait aucune recommandation et il n'y avait aucune preuve au dossier montrant que d'autres personnes ayant participé à l'affaire s'étaient appuyées sur elle. En outre, l'évaluation de la seconde demande faite par un autre vérificateur de l'ARC était exhaustive et impartiale. Rien ne prouvait qu'il y avait eu un manque d'impartialité. Il n'y avait pas non plus d'éléments de preuve qui appuieraient une crainte raisonnable de partialité de la part d'autres personnes participant à la procédure.

En conclusion, les décisions n'ont pas établi une chaîne logique et rationnelle de raisonnement ou d'explication suffisante pour justifier le refus de la seconde demande par le défendeur. Les décisions ont par conséquent été annulées et renvoyées au défendeur pour qu'il rende une nouvelle décision.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

*Code civil du Québec*, RLRQ, ch. CCQ-1991.  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 75(2), 85, 110.6(2.1), 112(1), 120.4(5).

#### JURISPRUDENCE CITÉE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES :

*Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration) c. Vavilov*, 2019 CSC 65, [2019] 4 R.C.S. 653; *Baker c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, [1999] 2 R.C.S. 817; *Collins Family Trust v. Canada (Attorney General)*, 2020 BCCA 196, 450 D.L.R. (4th) 447.

##### DÉCISIONS EXAMINÉES :

*Canada Life Insurance Co. of Canada v. Canada (Attorney General)*, 2018 ONCA 562, 141 O.R. (3d) 321; *Masson c. Canada (Procureur général)*, 2019 CF 887; *Canada (Procureur général) c. Hôtels Fairmont Inc.*, 2016 CSC 56, [2016] 2 R.C.S. 720; *Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Canada (Procureur général)*, 2016 CSC 55, [2016] 2 R.C.S. 670; *Bugera c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2003 CFPI 392.

##### DÉCISIONS CITÉES :

*Établissement de Mission c. Khela*, 2014 CSC 24, [2014] 1 R.C.S. 502; *Chemin de fer Canadien Pacifique Limitée c. Canada (Procureur général)*, 2018 CAF 69, [2019] 1 R.C.F. 121; *Denso Manufacturing Canada, Inc. c. Canada (Revenu national)*, 2020 CF 360; *Canada (Attorney General) v. Juliar* (2000), 50 O.R. (3d) 728, 2000 CanLII

CanLII 16883 (C.A.); *Frederick E. Rose (London) Ltd. v. William H. Pim Jnr. & Co.*, [1953] 2 Q.B. 450 (C.A.); *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, (1998), 36 O.R. (3d) 418; *Stemijon Investments Ltd. v. Canada (Attorney General)*, 2011 FCA 299, 341 D.L.R. (4th) 710.

16883 (C.A.); *Frederick E. Rose (London) Ltd. v. William H. Pim Jnr. & Co.*, [1953] 2 Q.B. 450 (C.A.); *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; *Stemijon Investments Ltd. c. Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299.

#### AUTHORS CITED

Canada Revenue Agency. Income Tax Audit Manual, November 2019.  
Canada Revenue Agency. Information Circular No. IC76-19R3 “Transfer of Property to a Corporation Under Section 85”, June 17, 1996.

APPLICATIONS for judicial review of decisions by the respondent denying the applicants’ request to file amended election forms with the Canada Revenue Agency in reliance on subsection 85(7.1) of the *Income Tax Act* to address corporate transaction errors. Applications allowed.

#### DOCTRINE CITÉE

Canada. Agence du revenu. Circulaire d’information IC76-19R3 « Transfert de biens à une société en vertu de l’article 85 », 17 juin 1996.  
Canada. Agence du revenu. Manuel de vérification de l’impôt sur le revenu, novembre 2019.

DEMANDES de contrôle judiciaire à l’égard des décisions rendues par le défendeur de rejeter la demande des demandereses visant à déposer des formulaires de choix modifiés auprès de l’Agence du revenu du Canada en s’appuyant sur le paragraphe 85(7.1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* pour corriger certaines erreurs liées à des opérations commerciales. Demandes accueillies.

#### APPEARANCES

*Daniel Sandler* and *Osnat Nemetz* for applicants.  
*Surksha Nayar* for respondent.

#### ONT COMPARU :

*Daniel Sandler* et *Osnat Nemetz* pour les demandereses.  
*Surksha Nayar* pour le défendeur.

#### SOLICITORS OF RECORD

*EY Law LLP*, Toronto, for applicants.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent

#### AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

*EY Law LLP*, Toronto, pour les demandereses.  
*La sous-procureure générale du Canada* pour le défendeur.

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

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

[1] WALKER J.: The applicants, the Brent Carlson Family Trust and the Ted Carlson Family Trust, are family trusts settled by Laurie Carlson, the father of Brent and Melvin (Ted) Carlson. For ease of reference, I will refer to the applicants as the Trusts in this judgment.

[1] LA JUGE WALKER : Les demandereses, la fiducie familiale Brent Carlson et la fiducie familiale Ted Carlson, sont des fiducies familiales établies par Laurie Carlson, le père de Brent et de Melvin (Ted) Carlson. Par souci de commodité, je désignerai les demandereses comme les « fiducies » dans le présent jugement.

[2] Laurie Carlson and the Trusts indirectly held all of the outstanding shares in the family’s successful crushed stone and sand supply business, Mainland Sand and Gravel Ltd. (Mainland). In September 2014, Mr. Carlson

[2] Laurie Carlson et les fiducies détenaient indirectement toutes les actions en circulation dans l’entreprise prospère de fourniture de pierre concassée et de sable de la famille, Mainland Sand and Gravel Ltd. (Mainland).

and the Trusts agreed to sell all of the outstanding shares in Mainland to an arm's length third-party purchaser. The Trusts implemented a series of pre-closing transactions (the Pre-Closing Transactions) immediately prior to the third-party sale to enable their respective beneficiaries to use their capital gains exemptions (CGEs).

[3] Unfortunately, the Trusts' professional advisors failed to factor into their advice the fact that a number of the beneficiaries were still minors in 2014. On audit of the Trusts' 2014 taxation year, the Canada Revenue Agency (the CRA) concluded that subsection 120.4(5) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (ITA), also known as the "kiddie tax", applied to two share exchange transactions completed in the course of the pre-sale reorganization. The subsection deemed the capital gains realized by the minor beneficiaries on completion of the exchange transactions to be taxable dividends, thereby preventing those beneficiaries from using their CGEs. The Trusts attempted to file amended T2057 rollover election forms with the CRA in reliance on subsection 85(7.1) of the ITA to address the error.

[4] This judgment addresses the Trusts' applications for judicial review of the decisions (the Decisions) by the Minister of National Revenue (the Minister) to deny their request to file the amended election forms (the Amended Elections). The Decisions are set forth in two letters signed by the Minister's authorized delegate dated June 20, 2019.

[5] On July 21, 2020, Prothonotary Furlanetto ordered that the Trusts' applications for judicial review (Court files T-1174-19 and T-1175-19) be heard together because they are based on common facts and issues and each seek the same relief. A copy of this judgment will be placed on the Court file for each application.

[6] Briefly, I have concluded that the Decisions must be set aside because the Minister has failed to reasonably explain her refusal of the Trusts' request to file the Amended

En septembre 2014, M. Carlson et les fiducies ont convenu de vendre toutes les actions en circulation dans Mainland à un tiers acheteur sans lien de dépendance. Les fiducies ont mis en œuvre une série d'opérations préalables à la vente (les opérations préalables) immédiatement avant la vente à un tiers afin de permettre à leurs bénéficiaires respectifs d'utiliser leurs exemptions pour gains en capital (EGC).

[3] Malheureusement, les conseillers professionnels des fiducies n'ont pas tenu compte du fait qu'un certain nombre de bénéficiaires étaient encore mineurs en 2014. Lors de la vérification de l'année d'imposition 2014 des fiducies, l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) a conclu que le paragraphe 120.4(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1 (LIR), aussi appelé « impôt des enfants », s'appliquait à deux opérations d'échange d'actions effectuées dans le cadre de la réorganisation avant la vente. Le paragraphe considérait que les gains en capital réalisés par les bénéficiaires mineurs à la fin des opérations d'échange étaient des dividendes imposables, ce qui empêchait ces bénéficiaires d'utiliser leurs EGC. Les fiducies ont tenté de déposer auprès de l'ARC des formulaires T2057 modifiés de choix de roulement en s'appuyant sur le paragraphe 85(7.1) de la LIR pour corriger l'erreur.

[4] Le présent jugement porte sur les demandes de contrôle judiciaire présentées par les fiducies à l'égard des décisions (les décisions) rendues par le ministre du Revenu national (le ministre) de rejeter leur demande visant à déposer les formulaires de choix modifiés (les choix modifiés). Les décisions sont énoncées dans deux lettres signées par le délégué autorisé du ministre en date du 20 juin 2019.

[5] Le 21 juillet 2020, la protonotaire Furlanetto a ordonné que les demandes de contrôle judiciaire des fiducies (dossiers de la Cour T-1174-19 et T-1175-19) soient entendues ensemble parce qu'elles sont fondées sur des questions et faits communs et que chacune demande le même redressement. Une copie du présent jugement sera versée au dossier de la Cour pour chaque demande.

[6] Brièvement, j'ai conclu que les décisions doivent être annulées, parce que le ministre n'a pas expliqué raisonnablement son refus de la demande des fiducies visant

Elections. As a result, the applications for judicial review in Court files T-1174-19 and T-1175-19 will be allowed.

### I. Background

[7] The facts relevant to the applications are not in dispute. The Trusts are discretionary trusts settled on September 20, 2004 by Laurie Carlson. Brent and Ted Carlson are each the sole trustee of their namesake Trust. The beneficiaries of the Trusts are Carlson family members.

[8] The Trusts engaged Ernst & Young LLP (EY) to structure a pre-sale reorganization internal to the Mainland group to maximize the Carlson family's after-tax wealth on the sale of Mainland to a third-party purchaser. EY prepared a detailed memo (the Transaction Step Memo) describing each Pre-Closing Transaction. One of the stated objectives of the reorganization was to permit Laurie, Brent and Ted Carlson and each of the Trusts' beneficiaries to use the lifetime CGE available pursuant to subsection 110.6(2.1) of the ITA.

[9] Immediately prior to the reorganization, Brent and the Brent Carlson Family Trust held all of the outstanding shares of BIM Holdings ULC (BIM) (Brent: 1,000 Class C shares; the Trust: 100 Class A shares and 1,000 Class B shares); Ted and the Ted Carlson Family Trust held all of the outstanding shares of Rock Head Holdings ULC (Rock Head) (Ted: 1,000 Class C shares; the Trust: 100 Class A shares and 1,000 Class B shares). In turn, Laurie Carlson, BIM and Rock Head, through one additional corporate entity, held all of the outstanding shares of Mainland.

[10] Steps 11 and 12 of the Transaction Step Memo provided for the exchange by the Trusts of all of the Class B common shares held in its respective subsidiary company for three classes of new shares of that subsidiary company, including fixed value Class F preferred shares. Each Trust and its subsidiary company agreed to effect the exchange of shares pursuant to subsection 85(1) of the ITA at an elected amount that would recognize a capital

à déposer les choix modifiés. Par conséquent, les demandes de contrôle judiciaire dans les dossiers T-1174-19 et T-1175-19 de la Cour seront accueillies.

### I. Contexte

[7] Les faits pertinents à l'égard des demandes ne sont pas contestés. Les fiducies sont des fiducies discrétionnaires établies le 20 septembre 2004 par Laurie Carlson. Brent et Ted Carlson sont les seuls fiduciaires de leur fiducie homonyme. Les bénéficiaires des fiducies sont les membres de la famille Carlson.

[8] Les fiducies ont retenu les services d'Ernst & Young Cabinet d'avocats (EY) pour structurer une réorganisation interne du groupe Mainland avant la vente afin d'optimiser la richesse après impôt de la famille Carlson sur la vente de Mainland à un tiers acheteur. EY a préparé une note de service détaillée (la note sur les étapes de l'opération) décrivant chaque opération préalable. L'un des objectifs déclarés de la réorganisation était de permettre à Laurie, Brent et Ted Carlson ainsi qu'à chacun des bénéficiaires des fiducies d'utiliser à vie l'EGC permise au titre du paragraphe 110.6(2.1) de la LIR.

[9] Immédiatement avant la réorganisation, Brent et la fiducie familiale Brent Carlson détenaient toutes les actions en circulation de BIM Holdings ULC (BIM) (Brent : 11 000 actions de catégorie C; la fiducie : 100 actions de catégorie A et 1 000 actions de catégorie B); Ted et la fiducie familiale Ted Carlson détenaient toutes les actions en circulation de Rock Head Holdings ULC (Rock Head) (Ted : 1 000 actions de catégorie C; la fiducie : 100 actions de catégorie A et 1 000 actions de catégorie B). À son tour, Laurie Carlson, BIM et Rock Head, par l'entremise d'une autre société, détenaient toutes les actions en circulation de Mainland.

[10] Les étapes 11 et 12 de la note sur les étapes de l'opération prévoyaient l'échange par les fiducies de toutes les actions ordinaires de catégorie B détenues dans leur filiale respective pour trois catégories de nouvelles actions de cette filiale, y compris des actions privilégiées de catégorie F à valeur fixe. Chaque fiducie et sa filiale ont convenu d'effectuer l'échange d'actions conformément au paragraphe 85(1) de la LIR à hauteur d'un

gain equal to the aggregate CGE available to that Trust's beneficiaries. The agreed elected amount would also be the fair market value and adjusted cost base (ACB) of the Class F preferred shares received by the Trusts. The exchange transactions were completed on September 3, 2014 and T2057 election forms (the Original Elections) were filed accordingly.

[11] The sale of Mainland closed the following day in accordance with Step 39 of the Transaction Step Memo. The third party acquired all of the issued and outstanding shares in BIM and Rock Head, including the Class F preferred shares held by the Trusts. As the gain in respect of the Class F preferred shares held by the Trusts had already been realized in Steps 11 and 12, the ACB of those shares was equal to the proceeds received and the Trusts did not realize additional capital gains on the ultimate sale of Mainland.

[12] EY failed to consider the possible application of subsection 120.4(5) of the ITA when it advised the Trusts to realize capital gains in Steps 11 and 12 of the pre-closing reorganization. The error came to light during the CRA's audit of the Trusts' 2014 taxation year. The auditor, Ms. T. Wu, concluded that the capital gains realized by the Trusts in the exchange transactions resulted from the disposition of shares in a private company to a person not dealing at arm's length with the minor beneficiaries. As a result, subsection 120.4(5) would apply to deem twice the amount of the taxable capital gains realized by the minor beneficiaries to be taxable dividends and the minor beneficiaries could not use their CGEs.

[13] Ms. Wu informed the Trusts of her position in letters dated January 23, 2018 and invited submissions from the Trusts prior to the issuance of reassessments for the 2014 year.

[14] EY responded on behalf of the Trusts on March 2, 2018 (the First Request). EY requested that the Minister exercise her discretion pursuant to subsection 85(7.1) of the ITA to permit an amendment of the Original Elections

montant choisi qui reconnaîtrait un gain en capital égal à l'EGC total dont disposent les bénéficiaires de la fiducie. Le montant choisi devait également correspondre à la juste valeur marchande et au prix de base rajusté (PBR) des actions privilégiées de catégorie F reçues par les fiducies. Les opérations d'échange ont été effectuées le 3 septembre 2014 et les formulaires de choix T2057 (les choix initiaux) ont été déposés en conséquence.

[11] La vente de Mainland a été conclue le jour suivant conformément à l'étape 39 de la note sur les étapes de l'opération. Le tiers a acquis toutes les actions émises et en circulation de BIM et de Rock Head, y compris les actions privilégiées de catégorie F détenues par les fiducies. Comme le gain à l'égard des actions privilégiées de catégorie F détenues par les fiducies avait déjà été réalisé aux étapes 11 et 12, le PBR de ces actions était égal au produit reçu et les fiducies n'ont pas réalisé de gains en capital supplémentaires à la vente de Mainland qui a suivi.

[12] EY n'a pas tenu compte de l'application possible du paragraphe 120.4(5) de la LIR lorsqu'il a conseillé aux fiducies de réaliser des gains en capital aux étapes 11 et 12 de la réorganisation préalable. L'erreur a été mise au jour durant la vérification de l'ARC de l'année d'imposition 2014 des fiducies. La vérificatrice, M<sup>me</sup> T. Wu, a conclu que les gains en capital réalisés par les fiducies dans les opérations d'échange résultaient de la vente d'actions d'une société privée à une personne qui a un lien de dépendance avec les bénéficiaires mineurs. Par conséquent, le paragraphe 120.4(5) devait s'appliquer pour considérer deux fois le montant des gains en capital imposables réalisés par les bénéficiaires mineurs comme des dividendes imposables et les bénéficiaires mineurs ne pouvaient pas utiliser leurs EGC.

[13] M<sup>me</sup> Wu a informé les fiducies de sa position dans des lettres en date du 23 janvier 2018 et a invité les fiducies à présenter des observations avant l'émission de nouvelles cotisations pour l'année 2014.

[14] EY a répondu au nom des fiducies le 2 mars 2018 (la première demande). EY a demandé au ministre d'exercer son pouvoir discrétionnaire en vertu du paragraphe 85(7.1) de la LIR pour permettre une modification

to indicate an agreed elected amount in each case equal to the nominal ACB of the Class B common shares of BIM and Rock Head for which the Class F preferred shares were exchanged. If accepted, the Amended Elections would result in the Trusts realizing no gain in the non-arm's length exchange transactions undertaken at Steps 11 and 12. Instead, the Trusts would realize the same capital gains upon completion of the sale of the Class F preferred shares to the arm's length purchaser at Step 39. The subsection 120.4(5) anti-avoidance tax would not be triggered and the minor beneficiaries could use their CGEs in the same manner they had reported in their personal income tax returns for 2014.

[15] EY set out a detailed rationale in support of the exercise of the Minister's discretion, emphasizing that the Trusts were not engaging in retroactive tax planning. They were trying to correct an error in the original elected amounts. All of the agreements and transactions in the Transaction Step Memo were completed as contemplated; only the Original Elections would be affected. EY highlighted the consistent references in the Transaction Step Memo to the objective of permitting the Carlson family members to benefit from the use of their CGEs.

[16] On March 13, 2018, Mr. A. Dhaliwal of the CRA, acting as the Minister's delegate, issued letters to the Trusts denying their First Request (the First Refusals). He concluded that the Trusts' request involved retroactive tax planning and that it was not just and equitable in the circumstances to permit the Amended Elections. Ms. Wu was involved in the CRA's assessment of the First Request and in the preparation of the First Refusals. Mr. Dhaliwal was Ms. Wu's supervisor in the Audit Division of the CRA's Fraser Valley Tax Services Office (TSO).

[17] On April 26, 2018, EY submitted a second request and submissions to the Minister to permit the Amended Elections (the Second Request). EY asked that the request be considered by a different TSO and treated as a fresh

des choix initiaux afin d'indiquer un montant choisi convenu qui serait dans chaque cas égal au PBR nominal des actions ordinaires de catégorie B de BIM et de Rock Head pour lesquelles les actions privilégiées de catégorie F ont été échangées. S'ils étaient acceptés, les choix modifiés auraient fait en sorte que les fiducies ne réaliseraient aucun gain dans les opérations d'échange avec lien de dépendance réalisées aux étapes 11 et 12. Les fiducies réaliseraient plutôt les mêmes gains en capital à la conclusion de la vente des actions privilégiées de catégorie F à l'acheteur sans lien de dépendance à l'étape 39. L'impôt anti-évitement prévu au paragraphe 120.4(5) ne serait pas déclenché et les bénéficiaires mineurs pourraient utiliser leurs EGC de la même façon qu'ils l'ont déclaré dans leurs déclarations de revenus des particuliers pour 2014.

[15] EY a présenté une justification détaillée à l'appui de l'exercice du pouvoir discrétionnaire du ministre, en insistant sur le fait que les fiducies ne faisaient pas de planification fiscale rétroactive. Elles essayaient de corriger une erreur dans les montants choisis à l'origine. Toutes les ententes et toutes les transactions contenues dans la note sur les étapes de l'opération étaient achevées comme prévu; seuls les choix initiaux seraient touchés. EY a souligné les références cohérentes, contenues dans la note sur les étapes de l'opération, à l'objectif qui consistait à permettre aux membres de la famille Carlson d'utiliser leurs EGC.

[16] Le 13 mars 2018, M. A. Dhaliwal de l'ARC, agissant à titre de délégué du ministre, a envoyé des lettres aux fiducies refusant leur première demande (les premiers refus). Il a conclu que la demande des fiducies consistait en une planification fiscale rétroactive et qu'il n'était pas juste et équitable dans les circonstances d'autoriser les choix modifiés. M<sup>me</sup> Wu a participé à l'évaluation de la première demande par l'ARC et à la préparation des premiers refus. M. Dhaliwal était le superviseur de M<sup>me</sup> Wu à la Division de la vérification du Bureau des services fiscaux (BSF) de la vallée du Fraser de l'ARC.

[17] Le 26 avril 2018, EY a présenté une seconde demande et des observations au ministre pour qu'il autorise les choix modifiés (la seconde demande). EY a demandé que la demande soit examinée par un autre BSF et traitée

request for an impartial review. EY was concerned that the First Request was reviewed by Ms. Wu who had already concluded in her audit function that an amendment to the Original Elections would constitute retroactive tax planning.

## II. Decisions under review

[18] The Decisions are dated June 20, 2019. They were signed by Mr. D. Wong, Assistant Director, Audit Division, Fraser Valley TSO, on behalf of the Minister. Mr. Wong denied the Trusts' Second Request to file the Amended Elections because he considered the "request to be retroactive tax planning".

[19] The Minister's delegate acknowledged that the application of subsection 120.4(5) of the ITA was an unintended consequence of the Pre-Closing Transactions but did not agree that it was an oversight against which the Minister's discretion should be exercised within the just and equitable ambit of subsection 85(7.1). Mr. Wong referred in the Decisions to the CRA's Appeal Manual (section 6.3.2.4) and Income Tax Audit Manual. He cited the Audit Manual's description of retroactive tax planning as the result of an event that occurs after initial planning of a transaction(s) and upon receipt of new information.

[20] The Minister relied on recent jurisprudence regarding rectification, most notably the statement of the presiding judge in *Canada Life Insurance Co. of Canada v. Canada (Attorney General)*, 2018 ONCA 562, 141 O.R. (3d) 321 (*Canada Life*) that "any equitable jurisdiction that a court may have to relieve against a mistake cannot be invoked in order to retroactively alter a transaction to achieve a tax planning objective" (*Canada Life*, at paragraph 44). Mr. Wong stated that, although the Trusts had implemented the Pre-Closing Transactions as contemplated, EY's failure to consider the age of certain beneficiaries did not permit the Trusts to avail themselves of subsection 85(7.1) to amend the original transactions.

comme une nouvelle demande d'examen impartial. EY était préoccupé par le fait que la première demande avait été examinée par M<sup>me</sup> Wu, qui avait déjà conclu, dans le cadre de sa fonction de vérification, qu'une modification des choix initiaux constituerait une planification fiscale rétroactive.

## II. Les décisions faisant l'objet du présent contrôle

[18] Les décisions sont datées du 20 juin 2019. Elles ont été signées par M. D. Wong, directeur adjoint, Division de la vérification, BSF de la vallée du Fraser, au nom du ministre. M. Wong a refusé la seconde demande des fiducies de déposer les choix modifiés parce qu'il considérait que la [TRADUCTION] « demande était une planification fiscale rétroactive ».

[19] Le délégué du ministre a reconnu que l'application du paragraphe 120.4(5) de la LIR était une conséquence imprévue des opérations préalables à la clôture, mais n'a pas convenu qu'il s'agissait d'un oubli à l'égard duquel le pouvoir discrétionnaire du ministre devrait être exercé dans le cadre de la décision juste et équitable prévue au paragraphe 85(7.1). M. Wong a mentionné dans les décisions le manuel d'appel de l'ARC (article 6.3.2.4) et le Manuel de vérification de l'impôt sur le revenu. Il a cité le Manuel de vérification, qui décrivait la planification fiscale rétroactive comme une planification découlant d'un événement qui se produit après la planification initiale d'une ou de plusieurs opérations et à la réception de nouveaux renseignements.

[20] Le ministre s'est appuyé sur la jurisprudence récente concernant la rectification, notamment la déclaration du juge président dans l'affaire *Canada Life Insurance Co. of Canada v. Canada (Attorney General)*, 2018 ONCA 562, 141 O.R. (3d) 321 (*Canada Life*), selon laquelle [TRADUCTION] « toute compétence en equity qu'un tribunal peut avoir d'octroyer un redressement à l'égard d'une erreur ne peut pas être invoquée pour modifier rétroactivement une opération afin d'atteindre un objectif de planification fiscale » (*Canada Life*, au paragraphe 44). M. Wong a déclaré que, bien que les fiducies aient mis en œuvre les opérations préalables comme prévu, le défaut d'EY de tenir compte de l'âge de certains bénéficiaires n'a pas permis aux fiducies de se prévaloir du paragraphe 85(7.1) pour modifier les opérations initiales.

### III. Issues

[21] The Trusts raise two issues in their applications:

- A. Are the Minister's Decisions to deny the Trusts' request to file the Amended Elections reasonable?
- B. Was the Minister's decision-making process procedurally fair?

[22] More specifically, the Trusts argue that the Decisions are not reasonable because the Minister's delegate failed to follow the CRA's long-standing published administrative practice as to when an amendment should be permitted under subsection 85(7.1) and misinterpreted the scope of impermissible retroactive tax planning in the context of the subsection. The Trusts also argue that the Minister's delegate breached the duty of fairness owed to them by failing to ensure an impartial and thorough second review. Finally, the Trusts submit that the participation of Ms. Wu, the CRA auditor, in the Minister's consideration of their First and Second Requests compromised the impartiality of the Minister's second review and gives rise to a reasonable apprehension of bias.

### IV. Standard of review

[23] The merits of the Decisions are subject to review for reasonableness (*Canada (Minister of Citizenship and Immigration) v. Vavilov*, 2019 SCC 65, [2019] 4 SCR 653, 441 D.L.R. (4th) 1 (*Vavilov*), at paragraphs 23–25, 89). There is no basis for departing from the presumptive standard of review in this case. Moreover, a review of the Decisions for reasonableness is consistent with the pre-*Vavilov* jurisprudence regarding subsection 85(7.1) requests (*Masson v. Canada (Attorney General)*, 2019 FC 887, 2019 D.T.C. 5094 (*Masson*), at paragraph 18).

[24] The Supreme Court of Canada (S.C.C.) describes a reasonable decision as one that is based on an internally coherent and rational chain of analysis and that is justified

### III. Questions en litige

[21] Les fiducies soulèvent deux questions dans leurs demandes :

- A. Les décisions du ministre de refuser la demande des fiducies de déposer les choix modifiés sont-elles raisonnables?
- B. La procédure décisionnelle du ministre était-elle équitable sur le plan de la procédure?

[22] Plus précisément, les fiducies soutiennent que les décisions ne sont pas raisonnables parce que le délégué du ministre n'a pas suivi la pratique administrative de longue date publiée par l'ARC quant au moment où une modification devrait être autorisée en vertu du paragraphe 85(7.1), et a mal interprété la portée de la planification fiscale rétroactive inadmissible dans le contexte du paragraphe. Les fiducies soutiennent également que le délégué du ministre a manqué à son devoir d'équité en n'assurant pas un second examen impartial et approfondi. Enfin, les fiducies soutiennent que la participation de M<sup>me</sup> Wu, la vérificatrice de l'ARC, à l'examen par le ministre de leurs première et seconde demandes a compromis l'impartialité du second examen du ministre et donne lieu à une crainte raisonnable de partialité.

### IV. Norme de contrôle

[23] Le bien-fondé des décisions est assujéti à un contrôle selon la norme de la décision raisonnable (*Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration) c. Vavilov*, 2019 CSC 65, [2019] 4 R.C.S. 653 (*Vavilov*), aux paragraphes 23 à 25 et 89). Il n'y a aucune raison en l'espèce de s'écarter de cette norme de contrôle présumée. De plus, un examen des décisions selon la norme de la décision raisonnable est conforme à la jurisprudence antérieure à l'arrêt *Vavilov* concernant les demandes présentées au titre du paragraphe 85(7.1) (*Masson c. Canada (Procureur général)*, 2019 CF 887 (*Masson*), au paragraphe 18).

[24] La Cour suprême du Canada (C.S.C.) décrit une décision raisonnable comme une décision qui est fondée sur une analyse intrinsèquement cohérente et rationnelle

in relation to the facts and law that constrain the decision maker (*Vavilov*, at paragraph 85). The review has two aspects: the reasoning process of the decision maker must be intelligible and logical, and the outcome must be justified. In her submissions, the Minister relies on the S.C.C.'s statement that reasonableness review finds its starting point in judicial restraint to emphasize the wide discretion conferred on the Minister in subsection 85(7.1) and the importance of deference in the Court's review of the Decisions (*Vavilov*, at paragraphs 75, 85).

[25] The Trusts' allegations of procedural unfairness leading to the issuance of the Decisions are subject to review for correctness (*Mission Institution v. Khela*, 2014 SCC 24, [2014] 1 S.C.R. 502, at paragraph 79; *Canadian Pacific Railway Company v. Canada (Attorney General)*, 2018 FCA 69, [2019] 1 F.C.R. 121 (*Canadian Pacific*), at paragraphs 34–56). The decision in *Vavilov* does not change this conclusion (*Vavilov*, at paragraph 23). A review for correctness of a decision maker's procedure is a legal question for the Court and requires me to ask in these applications whether the Minister's process was "fair having regard to all of the circumstances", including the factors set out by the S.C.C. in *Baker v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, [1999] 2 S.C.R. 817, (1999), 174 D.L.R. (4th) 193, at paragraphs 22–27 (*Canadian Pacific*, at paragraphs 46, 54; *Denso Manufacturing Canada, Inc. v. Canada (National Revenue)*, 2020 FC 360, [2020] G.S.T.C. 12, at paragraph 27).

## V. Analysis

1. *Are the Minister's Decisions to deny the Trusts' request to file the Amended Elections reasonable?*

[26] The Trusts' primary argument is that the Decisions are unreasonable for two related reasons. First, they argue that the application by the Minister and her delegate of the principles of rectification to a request to amend an election pursuant to subsection 85(7.1) improperly narrowed

et qui est justifiée au regard des contraintes juridiques et factuelles auxquelles le décideur est assujéti (*Vavilov*, au paragraphe 85). L'examen comporte deux aspects : le raisonnement du décideur doit être intelligible et logique, et le résultat doit être justifié. Dans ses observations, le ministre s'appuie sur la déclaration de la C.S.C. selon laquelle le contrôle selon la norme de la décision raisonnable trouve son point de départ dans la retenue judiciaire pour souligner le vaste pouvoir discrétionnaire conféré au ministre au paragraphe 85(7.1) et l'importance de la déférence dans le contrôle des décisions par la Cour (*Vavilov*, aux paragraphes 75 et 85).

[25] Les allégations des fiducies au sujet d'un manquement à l'équité procédurale qui aurait conduit aux décisions doivent être examinées selon la norme de la décision correcte (*Établissement de Mission c. Khela*, 2014 CSC 24, [2014] 1 R.C.S. 502, au paragraphe 79; *Chemin de fer Canadien Pacifique Limitée c. Canada (Procureur général)*, 2018 CAF 69, [2019] 1 R.C.F. 121 (*Canadien Pacifique*), aux paragraphes 34 à 56). La décision rendue dans l'affaire *Vavilov* ne change pas cette conclusion (*Vavilov*, au paragraphe 23). Un contrôle de la procédure suivie par un décideur selon la norme de la décision correcte est une question juridique que la Cour doit trancher et qui exige, dans le contexte des présentes demandes, que je me demande si la procédure du ministre était « équitable eu égard à l'ensemble des circonstances », y compris à l'égard des facteurs énoncés par la C.S.C. dans l'arrêt *Baker c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, [1999] 2 R.C.S. 817, aux paragraphes 22 à 27 (*Canadien Pacifique*, aux paragraphes 46 et 54; *Denso Manufacturing Canada, Inc. c. Canada (Revenu national)*, 2020 CF 360, au paragraphe 27).

## V. Analyse

1. *Les décisions du ministre de refuser la demande des fiducies de déposer les choix modifiés sont-elles raisonnables?*

[26] Le principal argument des fiducies est que les décisions sont déraisonnables pour deux raisons connexes. Premièrement, elles soutiennent que l'application par le ministre et son délégué des principes de rectification à une demande de modification d'un choix en vertu du

the scope of the subsection and was fundamentally flawed. Second, the Trusts state that the Minister failed to reasonably interpret and apply the CRA's own guidelines regarding the circumstances in which the relief contemplated in subsection 85(7.1) will be granted.

[27] Subsection 85(7.1) permits the Minister to accept a late-filed or amended section 85 election if it is just and equitable in the taxpayer's circumstances to do so:

**85 (1) ...**

...

**Special cases**

**(7.1)** Where, in the opinion of the Minister, the circumstances of a case are such that it would be just and equitable

**(a)** to permit an election under subsection 85(1) or 85(2) to be made after the day that is 3 years after the day on or before which the election was required by subsection 85(6) to be made, or

**(b)** to permit an election made under subsection 85(1) or 85(2) to be amended,

the election or amended election shall be deemed to have been made on the day on or before which the election was so required to be made if

**(c)** the election or amended election is made in prescribed form, and

**(d)** an estimate of the penalty in respect of the election or amended election is paid by the taxpayer or partnership, as the case may be, when the election or amended election is made,

and where this subsection applies to the amendment of an election, that election shall be deemed not to have been effective.

[28] As stated above, there is no dispute regarding the facts that gave rise to the First and Second Requests. EY failed to consider the involvement of minor beneficiaries in the Trusts and the potential application of subsection 120.4(5) of the ITA when devising the Pre-Closing Transactions. EY's mistake resulted in the minor beneficiaries being unable to use their CGEs following

paragraphe 85(7.1) a indûment restreint la portée du paragraphe et était fondamentalement viciée. Deuxièmement, les fiducies affirment que le ministre a omis d'interpréter et d'appliquer raisonnablement les lignes directrices de l'ARC concernant les circonstances dans lesquelles le redressement envisagé au paragraphe 85(7.1) sera accordé.

[27] Le paragraphe 85(7.1) permet au ministre d'accepter un choix fait en retard ou modifié en vertu de l'article 85 s'il est juste et équitable dans la situation du contribuable de le faire :

**85 (1) [...]**

[...]

**Cas spéciaux**

**(7.1)** Lorsque le ministre est d'avis que les circonstances d'un cas sont telles qu'il serait juste et équitable :

**a)** soit de permettre qu'un choix visé au paragraphe (1) ou (2) soit fait après la fin du délai de 3 ans qui suit la date à laquelle il devait être fait au plus tard en vertu du paragraphe (6);

**b)** soit de permettre qu'un choix fait en vertu du paragraphe (1) ou (2) soit modifié,

le choix ou choix modifié est réputé avoir été fait au plus tard à la date à laquelle le choix devait être ainsi fait, si les conditions suivantes sont réunies :

**c)** le choix ou choix modifié est fait selon le formulaire prescrit;

**d)** le contribuable ou la société de personnes, selon le cas, paie le montant estimatif de la pénalité relative au choix ou choix modifié, au moment où celui-ci est fait.

Lorsque le présent paragraphe s'applique à la modification d'un choix, celui-ci est réputé n'avoir jamais été en vigueur.

[28] Comme il a été mentionné précédemment, il n'y a pas de différend concernant les faits qui ont donné lieu aux première et seconde demandes. EY n'a pas tenu compte de la participation de bénéficiaires mineurs aux fiducies et de l'application possible du paragraphe 120.4(5) de la LIR au moment de concevoir les opérations préalables. L'erreur d'EY a fait en sorte que les bénéficiaires mineurs

completion of Steps 11 and 12 of the Transaction Step Memo. Further, the parties agree that the Pre-Closing Transactions were carried out as contemplated in the agreements that implemented the pre-sale reorganization. The documents that required amendment were the Original Elections.

[29] I turn first to the Trusts' submission that the Minister incorrectly applied recent jurisprudence defining the scope of the remedy of rectification in assessing their Second Request. The Minister disagrees, stating that the equitable principles that are the foundation of rectification and rescission apply equally to the exercise of the discretion contemplated in subsection 85(7.1). The focal point of the parties' disagreement is the scope of the phrase "retroactive tax planning" as considered by Canadian courts.

[30] The Minister's delegate relied on jurisprudence that can be traced through three cases: *Canada (Attorney General) v. Fairmont Hotels Inc.*, 2016 SCC 56, [2016] 2 S.C.R. 720 (*Fairmont*) and the companion appeal interpreting the *Civil Code of Québec* [CQLR, c. CCQ-1991]; *Jean Coutu Group (PJC) Inc. v. Canada (Attorney General)*, 2016 SCC 55, [2016] 2 S.C.R. 670 (*Jean Coutu*); and *Canada Life* (cited in the Decisions). The Trusts submit that the later case of *Collins Family Trust v. Canada (Attorney General)*, 2020 BCCA 196, 450 D.L.R. (4th) 447 (*Collins*) provides context for the prior decisions and their application to tax cases. The British Columbia Court of Appeal (B.C.C.A.) decision in *Collins* was released after the parties had filed their memoranda of fact and law in the applications but was provided to the Court in advance of the hearing.

[31] In *Fairmont*, Justice Brown addressed the scope of the equitable remedy of rectification calling it "a potent remedy" (paragraph 13). Fairmont Hotels entered into a complex financing arrangement in 2002/2003 with a Canadian real estate investment trust (Legacy Hotels REIT) in which Fairmont owned a minority interest. The financing arrangement was designed to ensure foreign-exchange tax neutrality. When Fairmont was acquired in

n'ont pas pu utiliser leurs EGC après avoir terminé les étapes 11 et 12 de la note sur les étapes de l'opération. De plus, les parties conviennent que les opérations préalables à la vente ont été effectuées comme le prévoyaient les ententes qui ont mis en œuvre la réorganisation avant la vente. Les documents qui nécessitaient des modifications étaient les choix initiaux.

[29] Je passe d'abord à l'observation des fiducies selon laquelle le ministre a mal appliqué la jurisprudence récente qui définit la portée du recours de rectification pour évaluer leur seconde demande. Le ministre n'est pas de cet avis et affirme que les principes d'équité qui sont à la base de la rectification et de l'annulation s'appliquent également à l'exercice du pouvoir discrétionnaire prévu au paragraphe 85(7.1). Le point central du désaccord des parties est la portée de l'expression « planification fiscale rétroactive » comme l'envisagent les tribunaux canadiens.

[30] Le délégué du ministre s'est appuyé sur une jurisprudence qui peut être retracée au moyen de trois affaires : *Canada (Procureur général) c. Hôtels Fairmont Inc.*, 2016 CSC 56, [2016] 2 R.C.S. 720 (*Fairmont*) et l'appel connexe interprétant le *Code civil du Québec* [RLRQ, ch. CCQ-1991]; *Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Canada (Procureur général)*, 2016 CSC 55, [2016] 2 R.C.S. 670 (*Jean Coutu*); *Canada Life* (citée dans les décisions). Les fiducies soutiennent que l'arrêt *Collins Family Trust v. Canada (Attorney General)*, 2020 BCCA 196, 450 D.L.R. (4th) 447 (*Collins*) fournit un contexte pour les décisions antérieures et leur application aux affaires fiscales. La décision de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique dans l'affaire *Collins* a été rendue après que les parties ont déposé leurs mémoires des faits et du droit à l'égard des présentes demandes, mais elle a été transmise à la Cour avant l'audience.

[31] Dans la décision *Fairmont*, le juge Brown a abordé la portée du recours en equity de la rectification, le qualifiant de « [TRADUCTION] "réparation puissante" » (paragraphe 13). En 2002–2003, Hôtels Fairmont a conclu une entente de financement complexe avec une fiducie canadienne de placement immobilier (Legacy Hotels REIT) dans laquelle Fairmont détenait une participation minoritaire. L'entente de financement a été conçue pour

2006, the goal of tax neutrality was frustrated but the various parties to the acquisition entered into a modified plan which deferred the foreign-exchange exposure but without a specific plan as to how tax neutrality would ultimately be preserved.

[32] In 2007, Legacy Hotels REIT asked Fairmont Hotels to terminate certain agreements in the original financing arrangement. Fairmont agreed and redeemed shares in its subsidiaries via resolutions of the subsidiaries' directors. The redemption resulted in an unanticipated tax liability discovered after the CRA's audit of the 2007 taxation year. Fairmont Hotels applied to the court to rectify the 2007 resolutions to convert Fairmont's share redemption into a loan. The chambers judge and Court of Appeal [of Ontario] allowed Fairmont's application for rectification.

[33] On appeal to the S.C.C., Justice Brown overturned the lower courts' decisions and the decision in *Canada (Attorney General) v. Juliar* (2000), 50 O.R. (3d) 728, 2000 CanLII 16883 (C.A.) (*Juliar*). Justice Brown's decision focuses on the principles underlying rectification and stressed that rectification is limited to correcting an error in the recording of a transaction in a legal instrument (*Fairmont*, at paragraphs 38–39):

To summarize, rectification is an equitable remedy designed to correct errors in the recording of terms in written legal instruments. ...

... Rectification is not equity's version of a mulligan. Courts rectify instruments which do not correctly record agreements. Courts do not "rectify" agreements where their faithful recording in an instrument has led to an undesirable or otherwise unexpected outcome.

[34] Justice Brown emphasized that there is no distinct threshold for granting rectification in the tax context. The tax consequences of a transaction flow from the parties' legal arrangements and documents and not from the intended or unintended tax consequences of those legal arrangements. Rectification is concerned with contracts and documents, not with intentions (*Fairmont*, at paragraph 29, citing a 1953 judgment of Lord Denning in

assurer la neutralité fiscale en matière de change. Lorsque Fairmont a été acquise en 2006, l'objectif de neutralité fiscale a été contrecarré, mais les diverses parties à l'acquisition ont conclu un plan modifié qui a reporté l'exposition au risque de change, mais sans plan précis sur la façon dont la neutralité fiscale serait finalement préservée.

[32] En 2007, Legacy Hotels REIT a demandé à Hôtels Fairmont de résilier certaines ententes dans l'entente de financement initiale. Fairmont a accepté et racheté des actions de ses filiales par résolution des administrateurs des filiales. Le rachat a entraîné la découverte d'une obligation fiscale imprévue après la vérification de l'ARC pour l'année d'imposition 2007. Hôtels Fairmont a demandé à la Cour de rectifier les résolutions de 2007 visant à convertir le rachat d'actions de Fairmont en prêt. Le juge en cabinet et la Cour d'appel [de l'Ontario] ont accueilli la demande de rectification de Fairmont.

[33] Dans le cadre de l'appel devant la C.S.C., le juge Brown a infirmé les décisions rendues par les instances précédentes et l'arrêt *Canada (Attorney General) v. Juliar* (2000), 50 O.R. (3d) 728, 2000 CanLII 16883 (C.A.) (*Juliar*). La décision du juge Brown met l'accent sur les principes qui sous-tendent la rectification et souligne que la rectification se limite à la correction d'une erreur dans la consignation d'une transaction dans un instrument juridique (*Fairmont*, aux paragraphes 38 et 39) :

En résumé, la rectification est une réparation en equity visant à corriger les erreurs dans la consignation de modalités dans des instruments juridiques écrits [...]

[...] La rectification n'est pas équivalente en equity à un deuxième essai. Les tribunaux rectifient des instruments qui ne consignent pas correctement une entente. Ils ne « rectifient » pas les ententes dont la consignation fidèle dans un instrument a mené à un résultat indésirable ou par ailleurs imprévu.

[34] Le juge Brown a souligné qu'il n'y a pas de seuil distinct pour accorder la rectification dans le contexte fiscal. Les conséquences fiscales d'une transaction découlent des arrangements et des documents juridiques des parties, et non des conséquences fiscales prévues ou imprévues de ces arrangements juridiques. La rectification porte sur les contrats et les documents, et non sur les intentions (*Fairmont*, au paragraphe 29, citant un jugement

*Frederick E. Rose (London) Ltd. v. William H. Pim Jnr. & Co.*, [1953] 2 Q.B. 450 (C.A.), at page 461).

[35] In *Canada Life*, a case that dealt with a request for rescission and not rectification, the Ontario Court of Appeal (O.C.A.) relied on *Fairmont* to state that the courts' equitable jurisdiction to relieve against mistakes could not be invoked for purposes of retroactive tax planning. Canada Life and certain of its affiliates carried out a series of transactions in 2007, the purpose of which was to realize a tax loss to offset unrealized foreign exchange gains accrued in the same taxation year. In 2012, the CRA disallowed the claimed loss and Canada Life successfully applied for rectification and an order setting aside the transactions and replacing them with other steps, retroactive to the original effective date.

[36] On appeal by the Attorney General, Canada Life abandoned its claim for rectification and requested relief through equitable rescission. The O.C.A. held that rescission was not available in the circumstances of the case and stated that the relief sought in the guise of rescission was "the very type of correction of an error in the structuring and implementation of a transaction to achieve a particular taxation result that the [S.C.C.] rejected in *Fairmont Hotels*" (*Canada Life*, at paragraph 7).

[37] The O.C.A. addressed the elements of equitable rescission of a contract (*Canada Life*, at paragraph 89) and concluded that Canada Life's request to partially set aside the original transactions and replace them with a different series of transactions did not satisfy the requirements for equitable rescission. There was no common misapprehension as to the parties' respective rights, only as to the tax consequences of the transactions, and no equitable considerations warranting relief. More relevant to these applications are the Court's references to Justice Brown's treatment of impermissible retroactive tax planning cited by the Minister in the Decisions (*Canada Life*, at paragraph 69):

de 1953 de lord Denning dans l'affaire *Frederick E. Rose (London) Ltd. v. William H. Pim Jnr. & Co.*, [1953] 2 Q.B. 450 (C.A.), à la page 461).

[35] Dans l'affaire *Canada Life*, qui portait sur une demande d'annulation et non de rectification, la Cour d'appel de l'Ontario s'est appuyée sur l'arrêt *Fairmont* pour affirmer que la compétence en equity des tribunaux en matière de rectification des erreurs ne pouvait être invoquée aux fins de la planification fiscale rétroactive. En 2007, Canada-Vie et certaines de ses sociétés affiliées ont effectué une série d'opérations dont l'objet était de réaliser une perte fiscale pour compenser les gains de change non réalisés accumulés au cours de la même année d'imposition. En 2012, l'ARC a refusé la perte déclarée et Canada-Vie a demandé une rectification et une ordonnance annulant les opérations et les remplaçant par d'autres étapes, rétroactivement à la date d'entrée en vigueur initiale.

[36] Dans le cadre de l'appel interjeté par le procureur général, Canada-Vie a abandonné sa demande de rectification et a demandé un redressement sous forme d'annulation en equity. La Cour d'appel de l'Ontario a conclu que l'annulation n'était pas possible dans les circonstances de l'affaire et a déclaré que le redressement demandé sous le couvert de l'annulation était [TRADUCTION] « le type même de correction d'une erreur dans la structuration et la mise en œuvre d'une transaction pour obtenir un résultat fiscal particulier que la [C.S.C.] a rejeté dans l'arrêt *Hôtels Fairmont* » (*Canada Life*, au paragraphe 7).

[37] La Cour d'appel de l'Ontario s'est penchée sur les éléments de l'annulation en equity d'un contrat (*Canada Life*, au paragraphe 89) et a conclu que la demande de Canada-Vie d'annuler en partie les opérations initiales et de les remplacer par une autre série d'opérations ne satisfaisait pas aux exigences de l'annulation en equity. Il n'y avait pas de malentendu commun sur les droits respectifs des parties, seulement sur les conséquences fiscales des opérations, et il n'y avait aucune considération équitable justifiant un redressement. Les passages les plus pertinents aux fins des présentes demandes sont les références de la Cour au traitement accordé par le juge Brown à la planification fiscale rétroactive inadmissible, qui a été

.... Retroactive tax planning is not limited to attempts to secure a more favourable tax consequence than one had originally hoped to generate. It includes attempts to change one's affairs so that tax consequences that were intended, but which were prevented by a mistake, can be achieved. Brown J.'s reference to impermissible retroactive tax planning, which he noted occurred in *Juliar*, referred to both the "intended" and "unintended" effects of parties' transactions or arrangements. Indeed, *Juliar* involved a transaction that was undertaken to achieve a particular tax result, as did *Fairmont* – the court accepted that "tax neutrality was the parties' intention" (at para. 3).

[38] Finally, in *Collins*, Mr. Collins entered into a series of transactions to protect the assets of his corporate business from creditors without incurring income tax liability. The plan relied on the attribution rules in subsection 75(2) of the ITA and the inter-corporate dividend deduction in subsection 112(1). The transactions were premised on an understanding of the attribution rules that was subsequently narrowed by the Tax Court of Canada. As a result of the changed interpretation, the CRA audited Mr. Collins and his family trust and issued adverse reassessments for the particular taxation year. Mr. Collins and the trust applied to the court to rescind the transactions on the basis of mistake.

[39] The B.C.C.A. affirmed the order of the chambers judge granting rescission and stated that neither *Fairmont* nor *Jean Coutu* had undermined the principles expressed in a prior B.C. case based on a series of essentially identical transactions (*Collins*, at paragraph 45):

In my opinion, neither *Fairmont* nor *Jean Coutu* have undermined the principles expressed and applied in *Pallen Trust*. While both rectification (as sought in *Fairmont*) and rescission (as sought in *Pallen Trust*) are equitable remedies, each has its own legal test, and each applies in a non-tax as well as a tax context. If applicants

cité par le ministre dans les décisions (*Canada Life*, au paragraphe 69) :

[TRADUCTION] [...] La planification fiscale rétroactive ne se limite pas aux tentatives d'obtenir des conséquences fiscales plus favorables que ce que l'on espérait obtenir au départ. Cela comprend les tentatives de modifier ses affaires pour que les conséquences fiscales qui étaient prévues, mais qui ont été évitées en raison d'une erreur, puissent être réalisées. La référence du juge Brown à la planification fiscale rétroactive inadmissible, qui, selon lui, s'est produite dans l'affaire *Juliar*, faisait référence à la fois aux effets « voulus » et « imprévus » des opérations ou des arrangements des parties. En effet, l'affaire *Juliar* portait sur une opération visant à obtenir un résultat fiscal particulier, tout comme dans l'affaire *Fairmont*, dans laquelle la Cour a accepté que « la neutralité fiscale fût l'intention des parties » (para 3).

[38] Enfin, dans l'affaire *Collins*, M. Collins a conclu une série d'opérations pour protéger les actifs de son entreprise contre les créanciers sans avoir d'impôt sur le revenu à payer. Le régime s'appuyait sur les règles d'attribution énoncées au paragraphe 75(2) de la LIR et sur la déduction pour dividendes intersociétés prévue au paragraphe 112(1). Les opérations étaient fondées sur une compréhension des règles d'attribution qui a par la suite été resserrée par la Cour canadienne de l'impôt. À la suite du changement d'interprétation, l'ARC a effectué une vérification de M. Collins et de sa fiducie familiale et a établi de nouvelles cotisations défavorables pour l'année d'imposition en question. M. Collins et la fiducie ont demandé au tribunal d'annuler les opérations sur la base d'une erreur.

[39] La Cour d'appel de la Colombie-Britannique a confirmé l'ordonnance du juge en cabinet qui a accordé la résiliation et a déclaré que ni l'arrêt *Fairmont* ni l'arrêt *Jean Coutu* n'avaient miné les principes exprimés dans une affaire antérieure en Colombie-Britannique fondée sur une série d'opérations essentiellement identiques (*Collins*, au paragraphe 45) :

[TRADUCTION] À mon avis, ni l'arrêt *Fairmont* ni l'arrêt *Jean Coutu* n'ont miné les principes exprimés et appliqués dans la décision *Pallen Trust*. Bien que la rectification (comme celle demandée dans l'affaire *Fairmont*) et l'annulation (comme celle demandée dans l'affaire *Pallen Trust*) soient des recours en equity, chacune a son propre

meet the legal test for the remedy sought, they are entitled to that remedy. *Fairmont* did not establish otherwise.

[40] The B.C.C.A. took issue with one aspect of the lower court's reasoning. The chambers judge did not see why different equitable remedies should have dramatically different results and stated that *Fairmont* and *Jean Coutu* were intended to be of more general application and were intended to apply to all taxation cases.

[41] The B.C.C.A. held that the chambers judge interpreted the S.C.C. decisions too broadly (*Collins*, at paragraph 53):

In my view, neither *Fairmont* nor *Jean Coutu* stand for the broad proposition that the granting of any equitable remedy in a tax context will result in "impermissible retroactive tax planning". Rather, they confirm that retroactive tax planning cannot be achieved by rectification (or amendment) of an instrument that correctly records an antecedent agreement, simply because the effect of that instrument produces an unexpected tax consequence. As Justice Brown stated in *Fairmont* at para. 24, *Juliar* allowed for "impermissible retroactive tax planning" because it erroneously departed from the principle that the inquiry is into what the taxpayer agreed to do. Similarly, Justice Wagner noted in *Jean Coutu* (at para. 42) that allowing the amendment of written documents where there is no discrepancy with the true agreement of the parties would amount to "retroactive tax planning".

[42] The Court stated that the corollary of its analysis is that the remedy of rectification is available if all of the prerequisites for granting rectification are met even if a tax advantage is obtained. The same is true for the remedy of rescission (*Collins*, at paragraphs 54–55).

[43] At issue in these applications is subsection 85(7.1) of the ITA and the remedy of amendment. The subsection permits an election made under subsection 85(1) or

critère juridique, et chacune s'applique dans un contexte non fiscal ainsi qu'un contexte fiscal. Si les demandeurs satisfont au critère juridique du redressement demandé, ils ont droit à ce redressement. L'arrêt *Fairmont* n'a pas établi le contraire.

[40] La Cour d'appel de la Colombie-Britannique a contesté un aspect du raisonnement du tribunal inférieur. Le juge en cabinet n'a pas vu pourquoi les différents recours en equity devraient donner des résultats radicalement différents et a déclaré que les arrêts *Fairmont* et *Jean Coutu* devaient être d'application plus générale et s'appliquer à toutes les affaires fiscales.

[41] La Cour d'appel de la Colombie-Britannique a conclu que le juge en cabinet avait interprété les décisions de la C.S.C. de façon trop large (*Collins*, au paragraphe 53) :

[TRADUCTION] À mon avis, ni l'arrêt *Fairmont* ni l'arrêt *Jean Coutu* n'appuient la proposition générale selon laquelle l'octroi d'un redressement en equity dans un contexte fiscal entraînera une « planification fiscale rétroactive inadmissible ». Ils confirment plutôt que la planification fiscale rétroactive ne peut être réalisée par la rectification (ou la modification) d'un instrument qui consigne correctement une entente antérieure, simplement parce que l'effet de cet instrument produit une conséquence fiscale inattendue. Comme le juge Brown l'a déclaré dans l'arrêt *Fairmont*, au paragraphe 24, l'arrêt *Juliar* a autorisé une « planification fiscale rétroactive inadmissible » parce qu'il s'écarterait par erreur du principe selon lequel l'enquête porte sur ce que le contribuable a convenu de faire. De même, le juge Wagner a souligné, dans l'arrêt *Jean Coutu* (au para 42) que le fait de permettre la modification de documents écrits lorsqu'il n'y a pas de divergence avec le véritable accord des parties équivaudrait à une « planification fiscale rétroactive ».

[42] La Cour a déclaré que le corollaire de son analyse est que le recours en rectification est disponible si toutes les conditions préalables pour accorder la rectification sont remplies même si un avantage fiscal est obtenu. Il en va de même pour le recours en annulation (*Collins*, aux paragraphes 54 et 55).

[43] La question en litige dans les présentes demandes est le paragraphe 85(7.1) de la LIR et le recours en modification. Le paragraphe permet de modifier un choix

(2) to be amended if, in the Minister's opinion, the circumstances of the case are such that it would be just and equitable to do so. The Trusts proposed the Amended Elections as amendments. They were and are not seeking rectification of an executed document or rescission of a transaction. The question before the Minister and her delegate was whether it was just and equitable to permit the amendments.

[44] The S.C.C. emphasizes the importance of the statutory regime within which an administrative decision maker makes a decision (*Vavilov*, at paragraph 108). The starting point for the delegate's consideration of the Second Request was subsection 85(7.1). However, the Decisions contain no assessment of the scope of the subsection and the statutory remedy of amendment, where just and equitable, of previously filed section 85 elections. The Minister failed to set out a rational chain of analysis of the subsection. The Decisions do not explain the Minister's application of the principles of rectification to a statutory provision that contemplates amendments to a specific document and to the facts that underlie the Amended Elections (*Vavilov*, at paragraph 85). I find that this omission is a reviewable error for a number of reasons.

[45] The Decisions suggest that the Minister's delegate applied the requirements of rectification to the Trusts' request for amendment and that the remedies of rectification and amendment are equivalent. They are not. Read in its grammatical and ordinary sense, consistent with the nature and purpose of section 85, the reference in subsection 85(7.1) to the amendment of an election is broader than the rectification of a document to reverse what amounts in many cases to a clerical error (*Vavilov*, at paragraph 117, citing *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, (1998), 36 O.R. (3d) 418, at paragraph 21). The subsection does not state that the Minister may permit rectification of an election filed under subsection 85(1) or (2). If the Minister's position is that the inclusion of the words "just and equitable" in subsection 85(7.1) constrain the concept of amendment to that of rectification, the Trusts were entitled to an explanation of that position in the Decisions.

fait en vertu des paragraphes 85(1) ou (2) si, de l'avis du ministre, les circonstances de l'affaire sont telles qu'il serait juste et équitable de le faire. Les fiducies ont proposé les choix modifiés à titre de modifications. Elles n'ont pas demandé et ne demandent pas la rectification d'un document signé ou l'annulation d'une opération. La question dont le ministre et son délégué étaient saisis était de savoir s'il était juste et équitable de permettre les modifications.

[44] La C.S.C. souligne l'importance du régime législatif dans lequel un décideur administratif rend une décision (*Vavilov*, au paragraphe 108). Le point de départ de l'examen de la seconde demande par le délégué était le paragraphe 85(7.1). Toutefois, les décisions ne contiennent aucune évaluation de la portée du paragraphe et du redressement prévu par la loi, lorsque celui-ci est juste et équitable, pour modifier des choix déjà déposés en vertu de l'article 85. Le ministre n'a pas établi de chaîne d'analyse rationnelle du paragraphe. Les décisions n'expliquent pas l'application par le ministre des principes de rectification à une disposition législative qui prévoit des modifications à un document particulier et aux faits qui sous-tendent les choix modifiés (*Vavilov*, au paragraphe 85). J'estime que cette omission est une erreur susceptible de contrôle pour un certain nombre de raisons.

[45] Les décisions laissent entendre que le délégué du ministre a appliqué les exigences de rectification à la demande de modification des fiducies et que les recours en rectification et en modification sont équivalents. Il n'en est rien. Lu dans son sens grammatical et ordinaire, conformément à la nature et à l'objet de l'article 85, le renvoi au paragraphe 85(7.1) à la modification d'un choix est plus large que la rectification d'un document pour annuler ce qui, dans bien des cas, équivaut à une erreur d'écriture (*Vavilov*, au paragraphe 117, citant *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, au paragraphe 21). Le paragraphe n'indique pas que le ministre peut permettre la rectification d'un choix fait en vertu des paragraphes 85(1) ou (2). Si la position du ministre est que l'inclusion des mots « juste et équitable » au paragraphe 85(7.1) limite le concept de modification à celui de rectification, les fiducies avaient droit à une explication de cette position dans les décisions.

[46] The Decisions are supported by the Taxpayer Relief Recommendation Form (the Recommendation Form) dated June 20, 2019 and the CRA Memo to file dated June 11, 2019 (the Litt Memo), both prepared by Mr. N. Litt, a CRA auditor in the Fraser Valley TSO.

[47] The Recommendation Form cites the CRA's guidance for late or amended elections under section 85 in Information Circular IC76-19R3 ("Transfer of Property to a Corporation Under Section 85") (the Circular) and relies on Mr. Litt's substantive analysis in the Litt Memo in support of the conclusion that the Trusts' Second Request should be denied because it engages in retroactive tax planning.

[48] The Litt Memo acknowledges that one of the purposes of the pre-sale reorganization was for the Trusts' beneficiaries "to use their capital gains exemption on the gain from the sale of the shares of the Mainland group". The memo states that subsection 85(7.1) allows parties to file amended elections in extraordinary circumstances and considers the CRA's views in the Appeal Manual. Mr. Litt concludes that there is little guidance on what the CRA would consider just and equitable but that situations where tax arose because of reasonable error would satisfy the standard. Mr. Litt also references paragraph 16 of the Circular: a subsection 85(7.1) request may be based on the correction of unintended tax consequences when the parties intended a rollover without immediate tax consequences.

[49] Mr. Litt cites *Canada Life, Jean Coutu* and *Fairmont* and Justice Brown's statement that parties cannot be given *carte blanche* to exploit rectification for the purposes of engaging in retroactive tax planning (*Fairmont*, at paragraph 72). Mr. Litt states that, while the intention of the Transaction Step Memo was to effect a reorganization on a tax-deferred basis, the intention of Steps 11 and 12 was to realize a capital gain. He concludes that the Trusts' request to amend the Original Elections due to EY's oversight when designing the pre-sale reorganization involved

[46] Les décisions sont appuyées par le Formulaire de recommandation d'allègement pour les contribuables (le formulaire de recommandation) du 20 juin 2019 et la note au dossier de l'ARC du 11 juin 2019 (la note de service de M. Litt), tous deux préparés par M. N. Litt, un vérificateur de l'ARC dans le BSF de la vallée du Fraser.

[47] Le formulaire de recommandation cite les directives de l'ARC pour les choix tardifs ou modifiés en vertu de l'article 85 qui sont contenues dans la circulaire d'information IC76-19R3 (« Transfert de biens à une société en vertu de l'article 85 ») (la circulaire) et s'appuie sur l'analyse de fond de M. Litt dans la note de service de ce dernier pour appuyer la conclusion selon laquelle la seconde demande des fiducies devrait être refusée, parce qu'elle constitue une planification fiscale rétroactive.

[48] La note de service de M. Litt reconnaît que l'un des objectifs de la réorganisation avant la vente était que les bénéficiaires des fiducies [TRADUCTION] « utilisent leur exonération des gains en capital sur le gain tiré de la vente des actions du groupe Mainland ». La note de service indique que le paragraphe 85(7.1) permet aux parties de présenter des choix modifiés dans des circonstances extraordinaires et tient compte des points de vue de l'ARC dans le Guide d'appel. M. Litt conclut qu'il y a peu d'indications sur ce que l'ARC considérerait comme juste et équitable, mais que les situations où un impôt est devenu payable en raison d'une erreur raisonnable satisferaient à la norme. M. Litt fait également référence au paragraphe 16 de la circulaire, selon lequel une demande présentée en vertu du paragraphe 85(7.1) peut être fondée sur la correction de conséquences fiscales imprévues lorsque les parties ont l'intention de procéder à un transfert sans conséquences fiscales immédiates.

[49] M. Litt cite les décisions *Canada Life, Jean Coutu* et *Fairmont* et la déclaration du juge Brown selon laquelle les parties ne peuvent pas avoir *carte blanche* pour exploiter la rectification aux fins de la planification fiscale rétroactive (*Fairmont*, au paragraphe 72). M. Litt affirme que, bien que l'intention de la note sur les étapes de l'opération était d'effectuer une réorganisation avec report d'impôt, l'intention des étapes 11 et 12 était de réaliser un gain en capital. Il conclut que la demande des fiducies de modifier les choix initiaux en raison de

impermissible retroactive tax planning and should be denied.

[50] The one reference in the Litt Memo to subsection 85(7.1) characterizes the situations in which relief will be available as extraordinary. Although Mr. Litt refers to the concepts of equity and fairness, he does not relate those concepts to the subsection itself or to his view that it applies in extraordinary circumstances. He draws no distinction between amendment, rectification and rescission, even though he relies on *Canada Life*, a case in which rescission was made available to rescind and replace a series of executed transactions. Most importantly, Mr. Litt does not explain why the Trusts' request to trigger capital gains at Step 39 of the Transaction Step Memo, the ultimate sale of Mainland to the third-party purchaser, is impermissible retroactive tax planning based on the general equitable principles in the jurisprudence. The analysis in the Decisions suffers from the same gap.

[51] I agree with the Minister's submission that her delegate did not err in stating that general equitable principles referenced in *Fairmont* and *Canada Life* can be used to inform her assessment of the words "just and equitable" as used in subsection 85(7.1). The error, or gap, in the Decisions is that the Minister has not reasonably explained how the jurisprudence informed her consideration of the subsection and the Second Request.

[52] The discretion granted to the Minister in subsection 85(7.1) suggests an acceptable ambit for retroactive tax planning and the correction of unintended tax consequences. In other words, not every case in which a party seeks to amend a subsection 85(1) or (2) election involves impermissible retroactive tax planning. The Minister is required in each case to review all of the taxpayer's circumstances and explain why the requested amendment, which will inevitably have been prompted by an unintended tax consequence, is not just and equitable. Nowhere in the Decisions does the Minister's delegate reach such a conclusion. There is one reference to impermissible tax

l'omission d'EY lors de la conception de la réorganisation avant la vente consistait en une planification fiscale rétroactive inadmissible et devrait être rejetée.

[50] La seule mention du paragraphe 85(7.1) dans la note de service de M. Litt qualifie d'extraordinaires les situations dans lesquelles une dispense sera possible. Bien que M. Litt fasse référence aux concepts d'équité et de justice, il ne les rattache pas au paragraphe lui-même ni à son opinion selon laquelle il s'applique dans des circonstances extraordinaires. Il ne fait aucune distinction entre la modification, la rectification et l'annulation, même s'il se fonde sur la décision *Canada Life*, une affaire dans laquelle une annulation a été accordée pour annuler et remplacer une série d'opérations exécutées. Surtout, M. Litt n'explique pas pourquoi la demande des fiduciaires de déclencher des gains en capital à l'étape 39 de la note sur les étapes de l'opération, soit la vente de Mainland à l'acheteur tiers, est une planification fiscale rétroactive inadmissible fondée sur les principes généraux d'équité de la jurisprudence. L'analyse dans les décisions comporte la même lacune.

[51] Je suis d'accord avec le ministre lorsqu'il fait observer que son délégué n'a pas commis d'erreur en déclarant que les principes généraux d'équité mentionnés dans les décisions *Fairmont* et *Canada Life* peuvent être utilisés pour éclairer son évaluation des mots « juste et équitable » utilisés au paragraphe 85(7.1). L'erreur, ou la lacune, dans les décisions est que le ministre n'a pas raisonnablement expliqué comment la jurisprudence a éclairé son examen du paragraphe et de la seconde demande.

[52] Le pouvoir discrétionnaire accordé au ministre au paragraphe 85(7.1) laisse penser qu'une portée acceptable est accordée à la planification fiscale rétroactive et à la correction des conséquences fiscales imprévues. Autrement dit, ce ne sont pas tous les cas dans lesquels une partie cherche à modifier un choix en vertu des paragraphes 85(1) ou (2) qui impliquent une planification fiscale rétroactive inadmissible. Dans chaque cas, le ministre est tenu d'examiner toutes les circonstances du contribuable et d'expliquer pourquoi la modification demandée, qui aura inévitablement été provoquée par une conséquence fiscale imprévue, n'est pas juste et équitable. Nulle

planning but that is part of the citation from *Canada Life*. The Minister's delegate explains his own rationale for denying the Second Request using the terms retroactive tax planning and unintended tax consequences.

[53] I also agree with the Trusts and the B.C.C.A. in *Collins* that the S.C.C.'s analysis of the principles of rectification in *Fairmont* do not constrain the Minister's assessment of whether an amended election proposed in reliance on subsection 85(7.1) is just and equitable (*Collins*, at paragraph 56). A request for equitable relief must be assessed against the particular remedy sought. The application by the Minister's delegate of *Fairmont* and *Canada Life* without analysing the words used in the subsection and why the requested amendments are not only retroactive tax planning but impermissible tax planning as referenced in *Fairmont*, is a significant error and is not saved by the analysis in the Litt Memo.

[54] The Minister's delegate states in the Decisions that the Second Request was similar to that in *Canada Life* where the O.C.A. held that it could not substitute one series of transactions for another to avoid an unintended tax result (*Canada Life*, at paragraph 74). The Minister's delegate also states that EY's failure to consider the age of the Trusts' beneficiaries and the application of subsection 120.4(5) did not permit the Trusts "to amend the original transactions because they result[ed] in unintended tax consequences". I find that these statements in the Decisions do not reflect a reasonable analysis of the Second Request. There are significant factual differences between *Canada Life* and the requests to amend made by the Trusts. The Trusts implemented the transactions described in Steps 11 and 12 in accordance with the legal agreements executed by the parties. They did not seek to set aside or replace those transactions.

part dans les décisions le délégué du ministre n'arrive à une telle conclusion. Il y a une référence à la planification fiscale inadmissible, mais cela fait partie de la citation de la décision *Canada Life*. Le délégué du ministre explique sa propre justification pour refuser la seconde demande en utilisant les termes « planification fiscale rétroactive » et « conséquences fiscales imprévues ».

[53] Je suis également d'accord avec les fiducies et la Cour d'appel de la Colombie-Britannique, dans la décision *Collins*, pour dire que l'analyse par la C.S.C. des principes de rectification dans l'arrêt *Fairmont* ne limite pas l'évaluation par le ministre de la question de savoir si un choix modifié proposé, en s'appuyant sur le paragraphe 85(7.1), est juste et équitable (*Collins*, au paragraphe 56). Une demande de redressement en equity doit être évaluée en fonction du redressement particulier demandé. L'application par le délégué du ministre de l'arrêt *Fairmont* et de la décision *Canada Life* sans analyser le libellé utilisé dans le paragraphe et les raisons pour lesquelles les modifications demandées constituent non seulement une planification fiscale rétroactive, mais aussi une planification fiscale inadmissible, comme il en est question dans l'arrêt *Fairmont*, est une erreur importante à laquelle ne rectifie pas l'analyse dans la note de service de M. Litt.

[54] Le délégué du ministre déclare dans les décisions que la seconde demande était semblable à celle de l'affaire *Canada Life*, dans laquelle la Cour d'appel de l'Ontario a conclu qu'elle ne pouvait pas remplacer une série d'opérations par une autre pour éviter un résultat fiscal involontaire (*Canada Life*, au paragraphe 74). Le délégué du ministre affirme également que le défaut d'EY de tenir compte de l'âge des bénéficiaires des fiducies et l'application du paragraphe 120.4(5) ne permettait pas aux fiducies [TRADUCTION] « de modifier les opérations initiales parce qu'elles entraînent des conséquences fiscales imprévues ». J'estime que ces énoncés dans les décisions ne reflètent pas une analyse raisonnable de la seconde demande. Il existe d'importantes différences factuelles entre l'affaire *Canada Life* et les demandes de modification présentées par les fiducies. Les fiducies ont mis en œuvre les opérations décrites aux étapes 11 et 12 conformément aux ententes juridiques signées par les parties. Elles n'ont pas cherché à annuler ou à remplacer ces opérations.

[55] The Minister argues that a taxpayer is not able to seek an amendment pursuant to subsection 85(7.1) based on the error of a professional advisor. However, there is no indication in the Decisions the Minister considered such an argument. The principle may apply to a request made under subsection 85(7.1) in some circumstances but it was not the reason given for the denial in this case.

[56] The two cases the Minister cited in support of her position, *Bugera v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2003 FCT 392, 231 F.T.R. 197 (*Bugera*) and *Masson* (previously cited), are cases involving requests to late file section 85 elections pursuant to paragraph 85(7.1)(a). In both cases, the applicants made submissions based on their advisors' errors but in neither case were those submissions determinative. For example, in *Masson*, the Court referred to jurisprudence stating that a third party's mistake is not a valid ground for an application for judicial review but concluded that the Minister's refusal was reasonable because of the lack of any evidence establishing the parties' intention to proceed on a rollover basis. In contrast, in *Collins*, where the transactions that gave rise to unintended tax consequences were conceived by professional advisors, the B.C.C.A. granted the request for rescission on the facts before it.

[57] The Trusts also submit that the Decisions fail to explain the Minister's departure from the CRA's guidance in the Circular and Appeal Manual regarding reasonable error in light of the Trusts' intention to enable their beneficiaries to use their CGEs as part of the arm's length sale of Mainland. I agree with the Trusts that this second omission is a reviewable error.

[58] The Trusts rely primarily on paragraphs 16 and 18 of the Circular to demonstrate that the Minister has a history of accepting an amended election when it is clear that the parties wanted the rollover "without immediate tax consequences". The relevant portions of paragraphs 16 and 18 of the Circular state that:

[55] Le ministre soutient qu'un contribuable ne peut pas demander une modification en vertu du paragraphe 85(7.1) en raison de l'erreur d'un conseiller professionnel. Toutefois, rien n'indique dans les décisions que le ministre a tenu compte d'un tel argument. Le principe peut s'appliquer à une demande présentée au titre du paragraphe 85(7.1) dans certaines circonstances, mais ce n'est pas la raison invoquée pour le rejet en l'espèce.

[56] Les deux affaires citées par le ministre à l'appui de sa position, *Bugera c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2003 CFPI 392 (*Bugera*) et *Masson* (précédemment citée), sont des affaires de demandes de choix tardifs au titre de l'alinéa 85(7.1)a). Dans les deux affaires, les demandeurs ont présenté des observations fondées sur les erreurs de leurs conseillers, mais ces observations n'ont été déterminantes dans aucune de ces affaires. Par exemple, dans l'arrêt *Masson*, la Cour s'est référée à la jurisprudence selon laquelle l'erreur d'un tiers n'est pas un motif valable pour une demande de contrôle judiciaire, mais elle a conclu que le refus du ministre était raisonnable en raison de l'absence de preuve établissant l'intention des parties de procéder par roulement. En revanche, dans l'affaire *Collins*, dans laquelle les opérations qui ont donné lieu à des conséquences fiscales imprévues ont été conçues par des conseillers professionnels, la Cour d'appel de la Colombie-Britannique a accordé la demande d'annulation en fonction des faits dont elle disposait.

[57] Les fiducies soutiennent également que les décisions n'expliquent pas pourquoi le ministre s'est écarté des lignes directrices de l'ARC dans le Manuel des circulaires et des appels au sujet de l'erreur raisonnable compte tenu de l'intention des fiducies de permettre à leurs bénéficiaires d'utiliser leurs EGC dans le cadre de la vente sans lien de dépendance de Mainland. Je conviens avec les fiducies que cette deuxième omission est une erreur susceptible de contrôle.

[58] Les fiducies s'appuient principalement sur les paragraphes 16 et 18 de la circulaire pour démontrer que le ministre a l'habitude d'accepter un choix modifié lorsqu'il est clair que les parties voulaient que le transfert soit « sans aucun attribut fiscal immédiat ». Les parties pertinentes des paragraphes 16 et 18 de la circulaire précisent ce qui suit :

16. We will generally accept an amended election under subsection 85(7.1) if its purpose is to revise an agreed amount, and without this revision, there would be unintended tax consequences for the taxpayers involved. We will permit revisions to correct an error, omission, or oversight made at the time of the original election. However, we will not permit revisions when, in the Department's view, the main purpose of the amended election is:

- a. retroactive tax planning, such as taking advantage of losses or tax credits not considered when the election was originally filed. In situations where the changes are partly retroactive tax planning and partly to correct errors, we will advise you that we will only accept an amended election for the latter;

...

18. Revenue Canada will generally accept an amended election when:

...

- d. it corrects other situations which resulted in unintended tax consequences, e.g., the application of section 84.1, subsections 15(1), 84(1), and 85(2.1), or paragraph 85(1)(e.2), when it is clear the parties wanted the rollover without any immediate tax consequences.

[59] The Trusts argue that the Circular reflects the Minister's long-standing published administrative practice to allow amended elections to avoid unintended tax consequences. They refer to the virtually identical language found in paragraphs 16 and 17 of the prior circular, IC76-19R2, and contrast the current language to that of the first circular, IC76-19R, published on November 13, 1978 before the introduction of subsection 85(7.1). Paragraph 3 of the first circular limited the circumstances in which an amendment could be made to the correction of "clerical errors" and other limited situations, effectively using rectification language.

[60] The introduction of subsection 85(7.1) resulted in broader language in the revised circulars to include the avoidance of unintended tax consequences. The current

16. En règle générale, nous accepterons un choix modifié visé au paragraphe 85(7.1) s'il a pour but de modifier la somme convenue et si, sans cette modification, il y aurait des attributs fiscaux non prévus pour les contribuables concernés. Nous permettrons de telles modifications si elles visent à corriger une erreur, une omission ou un oubli commis lors du choix initial. Toutefois, nous ne les permettrons pas si, de l'avis du Ministère, elles visent principalement à :

- a. tirer parti, de façon rétroactive, d'avantages fiscaux non envisagés lors de la production du choix initial, comme des crédits d'impôt ou des pertes. Lorsqu'une partie des modifications visera à tirer parti rétroactivement d'avantages fiscaux et une autre, à corriger des erreurs, nous vous informerons que nous n'accepterons un choix modifié que pour la correction des erreurs;

[...]

18. En règle générale, Revenu Canada acceptera un choix modifié pour :

[...]

- d. corriger d'autres situations ayant entraîné des attributs fiscaux non prévus, par exemple, l'application de l'article 84.1, des paragraphes 15(1), 84(1) et 85(2.1) ou de l'alinéa 85(1)e.2), lorsqu'il est évident que les parties souhaitaient que le transfert s'effectue sans aucun attribut fiscal immédiat.

[59] Les fiducies font valoir que la circulaire reflète la pratique administrative publiée de longue date du ministre qui consiste à permettre des choix modifiés pour éviter des conséquences fiscales imprévues. Elles font référence au libellé presque identique des paragraphes 16 et 17 de la circulaire précédente, IC76-19R2, et comparent le libellé actuel à celui de la première circulaire, IC76-19R, publiée le 13 novembre 1978, avant l'adoption du paragraphe 85(7.1). Le paragraphe 3 de la première circulaire limitait les circonstances dans lesquelles une modification pouvait être apportée à la correction des « erreurs d'écriture » et d'autres situations limitées, en utilisant en fait un libellé fondé sur la rectification.

[60] L'adoption du paragraphe 85(7.1) a donné lieu à un libellé plus large dans les circulaires révisées afin d'inclure l'évitement de conséquences fiscales imprévues. La

Circular states that the Minister will generally accept an amended election to correct a situation that resulted in unintended tax consequences when it is clear that the parties intended a rollover transaction without immediate tax consequences. This general statement is qualified by the statement that the amendment will not be accepted if its main purpose is to carry out retroactive tax planning that the CRA views as impermissible. The Trusts wanted to correct unintended tax consequences by electing rollover treatment at Steps 11 and 12 and triggering a capital gain at Step 39 to allow all beneficiaries to use their CGEs. The Minister accepts that the Trusts intended rollover treatment to flow from the pre-sale reorganization. Mr. Litt acknowledges in his Memo that one of the situations noted in the Circular applies to the Trusts' Second Request.

[61] The Minister correctly submits that the Circular provides guidance only and is not binding (*Stemijon Investments Ltd. v. Canada (Attorney General)*, 2011 FCA 299, 341 D.L.R. (4th) 710, at paragraph 60). I find, however, that the Minister was required to explain her departure from the CRA's position in paragraph 16 of the Circular and did not do so. The Minister's delegate refers to language in the Appeal and Audit Manuals that supports his position. He does not address paragraph 16 of the Circular or its examples of impermissible retroactive tax planning. In terms of the Litt Memo, following his reference to the Circular, Mr. Litt summarizes the jurisprudence noted above. He does not explain why, when the Trusts' intention to permit the beneficiaries to use their CGEs in the course of the pre-sale reorganization was clear, he focussed on Steps 11 and 12 to conclude that the Second Request was a request to engage in impermissible retroactive tax planning.

[62] In summary, there is no explanation in the Decisions or the Litt Memo why EY's error in realizing gains prematurely in the reorganization resulted in the Minister's conclusion that it was not just and equitable to extend her discretion and permit the Amended Elections. This is not a case in which there was an intervening transaction which caused the Trusts to look retroactively at

circulaire actuelle indique que le ministre acceptera généralement un choix modifié pour corriger une situation qui a entraîné des conséquences fiscales imprévues lorsqu'il est clair que les parties avaient l'intention d'effectuer un transfert sans conséquences fiscales immédiates. Cet énoncé général est nuancé par l'énoncé selon lequel la modification ne sera pas acceptée si son objectif principal est de procéder à une planification fiscale rétroactive que l'ARC juge inadmissible. Les fiducies voulaient corriger les conséquences fiscales imprévues en choisissant le traitement de transfert aux étapes 11 et 12 et en déclenchant un gain en capital à l'étape 39 pour permettre à tous les bénéficiaires d'utiliser leurs EGC. Le ministre reconnaît que les fiducies prévoyaient que le traitement de transfert découle de la réorganisation avant la vente. M. Litt reconnaît dans sa note de service que l'une des situations mentionnées dans la circulaire s'applique à la seconde demande des fiducies.

[61] Le ministre soutient à juste titre que la circulaire ne fournit que des conseils et n'est pas contraignante (*Stemijon Investments Ltd. c. Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299, au paragraphe 60). Je conclus toutefois que le ministre était tenu d'expliquer pourquoi il s'est écarté de la position de l'ARC au paragraphe 16 de la circulaire et qu'il ne l'a pas fait. Le délégué du ministre fait référence au libellé des manuels des appels et de la vérification à l'appui de sa position. Il ne mentionne pas le paragraphe 16 de la circulaire ni des exemples qu'elle contient de planification fiscale rétroactive inadmissible. Pour ce qui est de la note de service de M. Litt, à la suite de son renvoi à la circulaire, M. Litt résume la jurisprudence susmentionnée. Il n'explique pas pourquoi, alors que l'intention des fiducies de permettre aux bénéficiaires d'utiliser leurs EGC au cours de la réorganisation avant la vente était claire, il s'est concentré sur les étapes 11 et 12 pour conclure que la seconde demande était une demande de planification fiscale rétroactive inadmissible.

[62] En résumé, il n'y a aucune explication ni dans les décisions ni dans la note de service de M. Litt pour expliquer pourquoi l'erreur d'EY de réaliser des gains prématurément dans la réorganisation a entraîné la conclusion du ministre qu'il n'était pas juste et équitable d'exercer son pouvoir discrétionnaire et d'autoriser les choix modifiés. Il ne s'agit pas d'un cas où il y a eu une opération

their tax planning and seek to recharacterize their prior actions (see, e.g., *Bugera*). The Second Request was made in the context of a third-party sale of Mainland in which the CGEs would normally be available with some pre-planning. The Trusts are not seeking a tax advantage they had not considered at the time. If the Minister considers these circumstances sufficient to meet the test of impermissible retroactive tax planning despite the guidance in the Circular, again, the Trusts are entitled to a clear explanation. The explanation need not be long but it must enable the Trusts to draw the line from the statute through the Circular and general principles of equitable relief to their own facts.

[63] I find that the Decisions lack the rational chain of analysis and transparency of reasoning that are the hallmarks of a reasonable administrative decision. The Minister's delegate has not demonstrated a logical analysis of the material facts relevant to the Second Request against the parameters of subsection 85(7.1). Instead, he imports equitable requirements specific to rectification and rescission without acknowledging any difference in the remedies sought. Both the Decisions and Litt Memo appear to overlook the fact that the Trusts proposed no amendment to the transactions in Steps 11 and 12 or to the documents executed in accordance with the Transaction Step Memo. They requested only the amendment of the Original Elections, as contemplated in subsection 85(7.1). The Minister's delegate erred when he stated, "[y]our request is similar to the request Canada Life put forward, in which [the] ONCA said, 'The court cannot substitute one series of transactions for another to avoid an unintended tax result'".

2. *Was the Minister's decision-making process procedurally fair?*

[64] The Trusts challenge the fairness of the Minister's process in considering the Second Request in large part because of the involvement of Ms. Wu in the initial audit of the Trusts' 2014 taxation year and in the CRA's assessment of the First and Second Requests on behalf of

entre-temps qui a amené les fiducies à examiner rétroactivement leur planification fiscale et à chercher à reformuler leurs actions antérieures (voir, p. ex., *Bugera*). La deuxième demande a été faite dans le contexte d'une vente de Mainland à un tiers, où les EGC seraient normalement possibles avec une certaine planification préalable. Les fiducies ne cherchent pas à obtenir un avantage fiscal qu'elles n'avaient pas envisagé à l'époque. Si le ministre estime que ces circonstances sont suffisantes pour satisfaire au critère de planification fiscale rétroactive inadmissible, malgré les directives de la circulaire, encore une fois, les fiducies ont droit à une explication claire. L'explication n'a pas besoin d'être longue, mais elle doit permettre aux fiducies de comprendre comment s'appliquent la loi, la circulaire et les principes généraux de redressement en equity à leurs propres faits.

[63] J'estime que les décisions n'ont pas la chaîne d'analyse rationnelle et le raisonnement transparent qui caractérisent une décision administrative raisonnable. Le délégué du ministre n'a pas inclus une analyse logique des faits importants pertinents pour la seconde demande par rapport aux paramètres du paragraphe 85(7.1). Il applique plutôt les exigences en equity qui sont propres à la rectification et à l'annulation sans reconnaître de différence dans les recours demandés. Les décisions et la note de service semblent ignorer le fait que les fiducies n'ont proposé aucune modification aux opérations aux étapes 11 et 12 ni aux documents signés conformément à la note sur les étapes de l'opération. Les fiducies n'ont demandé que la modification des choix initiaux, comme le prévoit le paragraphe 85(7.1). Le délégué du ministre a commis une erreur lorsqu'il a déclaré : [TRADUCTION] « [v]otre demande est semblable à celle présentée par Canada-Vie, dans laquelle [la] Cour d'appel de l'Ontario a déclaré ce qui suit : "le tribunal ne peut pas substituer une série d'opérations à une autre pour éviter un résultat fiscal imprévu" ».

2. *La procédure décisionnelle du ministre était-elle équitable sur le plan de la procédure?*

[64] Les fiducies remettent en question l'équité de la procédure suivie par le ministre pour l'examen de la seconde demande, en grande partie en raison de la participation de M<sup>me</sup> Wu à la vérification initiale de l'année d'imposition 2014 des fiducies et à l'évaluation par

the Minister. In her role as a CRA auditor, Ms. Wu concluded that the Trusts had failed to consider the application of subsection 120.4(5) of the ITA to the capital gains realized by their minor beneficiaries in Steps 11 and 12. She was also the CRA auditor who performed the substantive review of the First Request and recommended its refusal to her manager Mr. Dhaliwal. Finally, Ms. Wu prepared a background memo at the outset of the CRA's assessment of the Second Request that was delivered to the review team.

[65] I agree with the Trusts that Ms. Wu should not have been the CRA's lead analyst of the First Request. She was advised by a CRA trainer early in the process to recuse herself and failed to do so. Ms. Wu's role as auditor was substantially different from that required in the review of a request for relief pursuant to subsection 85(7.1). Her conclusion in the audit that subsection 120.4(5) applied to characterize the capital gains realized by the minor beneficiaries and her apparent desire to substantiate that conclusion as reflected in the Court record undermine the impartiality of the first review and First Refusal.

[66] At issue in these applications is the fairness of the Minister's process in considering the Second Request. My conclusion that the Decisions are not reasonable means that the fairness of the process is not determinative to the success of the applications but this issue is nonetheless relevant to the remedy requested by the Trusts.

[67] I find that Ms. Wu's involvement in the CRA's assessment of the Second Request on behalf of the Minister was minimal. The background memo she prepared was factual in nature and presented the events leading to the Second Request. It contained no recommendation and there is no evidence in the record that Mr. Litt or Mr. Wong relied on the memo. The Trusts' suggestion that there were unknown telephone calls involving Ms. Wu during the second review is speculative and not reflected in the record.

l'ARC des première et seconde demandes au nom du ministre. Dans son rôle de vérificatrice de l'ARC, M<sup>me</sup> Wu a conclu que les fiducies n'avaient pas tenu compte de l'application du paragraphe 120.4(5) de la LIR aux gains en capital réalisés par leurs bénéficiaires mineurs aux étapes 11 et 12. Elle a également été la vérificatrice de l'ARC qui a effectué l'examen de fond de la première demande et a recommandé son refus à son gestionnaire, M. Dhaliwal. Enfin, M<sup>me</sup> Wu a préparé une note d'information au début de l'évaluation de l'ARC de la seconde demande qui a été remise à l'équipe d'examen.

[65] Je suis d'accord avec les fiducies pour dire que M<sup>me</sup> Wu n'aurait pas dû être l'analyste principale de l'ARC pour la première demande. Un formateur de l'ARC lui a conseillé de se récuser au début du processus, mais elle ne l'a pas fait. Le rôle de M<sup>me</sup> Wu à titre de vérificatrice était très différent de celui qui était exigé dans le cadre de l'examen d'une demande de redressement au titre du paragraphe 85(7.1). La conclusion tirée dans le cadre de la vérification selon laquelle le paragraphe 120.4(5) s'appliquait pour caractériser les gains en capital réalisés par les bénéficiaires mineurs et son désir apparent de corroborer cette conclusion, comme il est indiqué dans le dossier de la Cour, minent l'impartialité du premier examen et du premier refus.

[66] Le point en litige dans les présentes demandes est l'équité de la procédure suivie par le ministre pour l'examen de la seconde demande. Ma conclusion selon laquelle les décisions ne sont pas raisonnables signifie que l'équité de la procédure n'est pas déterminante pour le succès des demandes, mais cette question est néanmoins pertinente par rapport au redressement demandé par les fiducies.

[67] J'estime que la participation de M<sup>me</sup> Wu à l'évaluation de l'ARC de la deuxième demande au nom du ministre a été minime. La note d'information qu'elle a préparée était de nature factuelle et présentait les événements qui ont mené à la seconde demande. Elle ne contenait aucune recommandation et il n'y a aucune preuve au dossier montrant que M. Litt ou M. Wong se sont appuyés sur la note de service. La suggestion des fiducies selon laquelle il y a eu des appels téléphoniques inconnus avec M<sup>me</sup> Wu au cours du deuxième examen est hypothétique et ne se reflète pas dans le dossier.

[68] I also find that Mr. Litt's assessment of the Second Request was comprehensive and even-handed. There is no evidence of a lack of impartiality. There is also no evidence that would support a reasonable apprehension of bias on the part of Mr. Wong or Mr. Litt or raise lingering concerns from Ms. Wu's involvement in the first review sufficient to result in any unfairness in the Minister's process leading to the denial of the Second Request. The fact that Mr. Litt's recommendation was considered by the three members of the second review committee during one afternoon prior to Mr. Wong's summer vacation may be unsettling to the Trusts but is not in itself indicative of a lack of attention. The Information Form is brief and the Litt Memo is not unduly long or complicated.

#### VI. Disposition and costs

[69] I have found that the Decisions do not set out a logical and rational chain of reasoning or explanation sufficient to justify the Minister's denial of the Second Request. The Decisions will be set aside and remitted to the Minister for redetermination.

[70] The Trusts request that any redetermination of the Second Request be conducted by CRA personnel who are located in a different TSO because there are few audit managers in the Fraser Valley TSO who have delegated authority to make decisions under subsection 85(7.1) on behalf of the Minister.

[71] As I do not know the makeup of the Fraser Valley TSO, I will not order that the Minister's redetermination of the Second Request be conducted by a different TSO. However, I direct that the Minister ensure that the redetermination be conducted by CRA personnel who have not been involved in an audit role of any of the Trusts' or Carlson family's income tax returns or other tax matters or in the first and second reviews. If my direction means that a fully impartial redetermination cannot be undertaken in the Fraser Valley TSO, the Minister should refer the matter elsewhere.

[68] J'estime également que l'évaluation de la seconde demande faite par M. Litt était exhaustive et impartiale. Rien ne prouve qu'il y a eu un manque d'impartialité. Il n'y a pas non plus d'éléments de preuve qui appuieraient une crainte raisonnable de partialité de la part de M. Wong ou de M. Litt ou qui soulèveraient des préoccupations persistantes découlant de la participation de M<sup>me</sup> Wu au premier examen qui seraient suffisantes pour entraîner une injustice dans la procédure du ministre ayant mené au refus de la seconde demande. Le fait que la recommandation de M. Litt a été examinée par les trois membres du deuxième comité d'examen au cours d'un après-midi avant les vacances d'été de M. Wong peut être troublant pour les fiducies, mais ne témoigne pas en soi d'un manque d'attention. Le formulaire d'information est bref et la note de service n'est pas indûment longue ou compliquée.

#### VI. Décision et dépens

[69] J'ai conclu que les décisions n'établissent pas une chaîne logique et rationnelle de raisonnement ou d'explication suffisante pour justifier le refus de la seconde demande par le ministre. Les décisions seront annulées et l'affaire sera renvoyée au ministre pour qu'il rende une nouvelle décision.

[70] Les fiducies demandent que tout réexamen de la seconde demande soit effectué par le personnel de l'ARC qui se trouve dans un autre BSF, parce qu'il y a peu de gestionnaires des services de vérification dans le BSF de la vallée du Fraser qui ont le pouvoir délégué de prendre des décisions au nom du ministre au titre du paragraphe 85(7.1).

[71] Comme je ne connais pas la composition du BSF de la vallée du Fraser, je n'ordonnerai pas que le réexamen de la seconde demande par le ministre soit effectué par un autre BSF. Toutefois, j'ordonne au ministre de veiller à ce que la nouvelle décision soit prise par des employés de l'ARC qui n'ont pas participé à la vérification des déclarations de revenus des fiducies ou de la famille Carlson ou d'autres questions fiscales et n'ont pas participé aux premier et deuxième examens. Si mes directives signifient qu'une nouvelle décision entièrement impartiale ne peut être rendue dans le BSF de la vallée du Fraser, le ministre doit renvoyer l'affaire ailleurs.

[72] During the hearing of these applications, the parties agreed to discuss the quantum of costs to be awarded. I have since received and reviewed correspondence from the parties and will adopt their proposal. Given my decision to allow the applications, the Trusts are entitled to costs from the Minister in the amount of \$15 000, inclusive of disbursements and tax.

JUDGMENT IN T-1174-19 AND T-1175-19

THIS COURT'S JUDGMENT is that:

1. The applications for judicial review of the decisions of the Minister of National Revenue dated June 20, 2019 in Court files T-1174-19 and T-1175-19 are allowed.
2. A copy of this judgment and reasons will be placed on each of Court files T-1174-19 and T-1175-19.
3. The respondent, the Minister of National Revenue, shall pay to the applicants, the Brent Carlson Family Trust and the Ted Carlson Family Trust, collectively, costs of this application in the amount of \$15 000, inclusive of disbursements and tax.

[72] À l'audition des présentes demandes, les parties ont convenu de discuter du montant des dépens à adjuger. Depuis, j'ai reçu et examiné la correspondance des parties et j'adopterai leur proposition. Compte tenu de ma décision d'accueillir les demandes, les fiduciaires ont droit à des dépens payables par le ministre, fixés à 15 000 \$, taxes et débours compris.

JUGEMENT dans les dossiers T-1174-19 et T-1175-19

LA COUR STATUE que :

1. Les demandes de contrôle judiciaire des décisions du ministre du Revenu national du 20 juin 2019 dans les dossiers de la Cour T-1174-19 et T-1175-19 sont accueillies.
2. Une copie du présent jugement et des présents motifs sera versée dans chacun des dossiers de la Cour (T-1174-19 et T-1175-19).
3. Le défendeur, le ministre du Revenu national, paiera aux demanderesse, la fiducie familiale Brent Carlson et la fiducie familiale Ted Carlson, collectivement, les dépens de la présente demande au montant de 15 000 \$, taxes et débours compris.