

T-243-07
2008 FC 871

T-243-07
2008 CF 871

FMC Technologies Company (Applicant)

v.

Minister of National Revenue For Her Majesty the Queen (Respondent)

INDEXED AS: FMC TECHNOLOGIES Co. v. M.N.R. (F.C.)

Federal Court, Barnes J.—Ottawa, April 29; Vancouver, July 15, 2008.

Federal Court Jurisdiction—Judicial review of Minister of National Revenue’s refusal of request for refund of overpayment of taxes allegedly paid on company’s account for 1999-2002 taxation years—Applicant wholly owned subsidiary of non-resident Swiss company, FMC International, A.G. (FMCI)—Applicant, others entering into Terra Nova Development Project Alliance Agreement with oil fields owners, including Petro Canada—In accordance with Agreement, FMCI subcontracting to applicant in-Canada responsibility for services, installations, procurement, assigning revenues generated on work performed by applicant in relation to Terra Nova Project—In accordance with Income Tax Regulations, s. 105, Petro-Canada required to pay 15% of amount invoiced by applicant because paid to non-resident FMCI, not applicant—Applicant indemnifying Petro-Canada for taxes withheld—Federal Courts Act, s. 18.5 exempting from judicial review decisions expressly subject to appeal to Tax Court of Canada—Federal Court must be cautious in assuming jurisdiction in tax matters so as not to encroach on Tax Court of Canada’s jurisdiction—Applicant trying to indirectly challenge withholding tax assessment levied against Petro-Canada—Federal Court not having jurisdiction to review tax assessments—Tax Court having exclusive jurisdiction over such reviews—Application allowed.

Income Tax—Non-Residents—Judicial review of Minister of National Revenue’s refusal of request for refund of overpayment of taxes allegedly paid on company’s account for 1999-2002 taxation years—Non-resident parent company legal payee of payments under contract to develop oil fields—Not changed by FMCI’s subcontract between parent, applicant or assignment

FMC Technologies Company (demanderesse)

c.

Sa Majesté la Reine, représentée par le ministre du Revenu national (défenderesse)

RÉPERTORIÉ : FMC TECHNOLOGIES Co. c. M.R.N. (C.F.)

Cour fédérale, juge Barnes—Ottawa, 29 avril; Vancouver, 15 juillet 2008.

Compétence de la Cour fédérale—Contrôle judiciaire de la décision du ministre du Revenu national portant rejet de la demande de remboursement d’un montant censément payé en trop au titre des années d’imposition 1999 à 2002—La demanderesse est une filiale en propriété exclusive d’une société suisse non-résidente, soit FMC International, A.G. (FMCI)—La demanderesse et des tiers ont conclu avec les propriétaires du champ pétrolifère, dont Petro-Canada, un accord d’exploitation du champ pétrolifère Terra Nova—Conformément à l’accord, FMCI a donné en sous-traitance à la demanderesse la responsabilité d’assurer la fourniture de services, d’installations et de matières sur le territoire terrestre du Canada et lui a cédé les revenus générés par les travaux qu’elle a effectués relativement au projet Terra Nova—Conformément à l’art. 105 du Règlement de l’impôt sur le revenu, Petro-Canada est tenue de verser 15 % du montant facturé par la demanderesse parce que le montant a été versé à FMCI, une non-résidente, et non à la demanderesse—Cette dernière a indemnisé Petro-Canada pour la retenue d’impôt—L’art. 18.5 de la Loi sur les Cours fédérales soustrait du contrôle judiciaire les décisions dont il peut être expressément interjeté appel à la Cour canadienne de l’impôt—La Cour fédérale doit faire preuve de prudence lorsqu’il s’agit de se déclarer compétente en matière fiscale, de manière à ne pas empiéter sur le ressort de la Cour canadienne de l’impôt—La demanderesse essayait de contester d’une manière indirecte la cotisation d’impôt à retenir établie à l’égard de Petro-Canada—La Cour fédérale n’a pas compétence pour examiner les cotisations fiscales—L’examen de ces cotisations est du ressort exclusif de la Cour canadienne de l’impôt—Demande accueillie.

Impôt sur le revenu—Non-résidents—Contrôle judiciaire de la décision du ministre du Revenu national portant rejet de la demande de remboursement d’un montant censément payé en trop au titre des années d’imposition 1999 à 2002—La société mère non-résidente était le bénéficiaire en droit des paiements en question en vertu du contrat d’exploitation des champs

of revenues to applicant—Payments subject to 15% withholding tax under Income Tax Regulations, s. 105.

This was an application for judicial review of the Minister of National Revenue's refusal of the applicant's request for the refund of an overpayment of taxes allegedly paid on the company's account for the 1999-2002 taxation years. The applicant is a Nova Scotia company, which is a wholly owned subsidiary of a non-resident Swiss company, FMC International, A.G. (FMCI). The applicant's proposal for the development of the petroleum resources in the Terra Nova oil field owned by Petro-Canada and others was accepted. The applicant entered into the Terra Nova Development Project Alliance Agreement with the owners and assigned all of its interests, rights and obligations under the Agreement to FMCI. In turn, FMCI ceded to the applicant Canadian in-country responsibility for services, installations and materials procurement. Under a subcontract with FMCI, the applicant agreed to invoice Petro-Canada directly for the services provided regarding the Terra Nova project. In accordance with the Agreement and with Petro-Canada's consent, FMCI assigned to the applicant a portion of the contractual payments due to FMCI relating to the actual in-Canada portion of the work performed by the applicant. Between 1999 to 2002, the applicant invoiced Petro-Canada a total of \$18 806 997.15. Included in a Canada Revenue Agency assessment for Petro-Canada's 1999-2002 taxation years was an amount payable which represented 15% of the amount invoiced by the applicant. According to the Minister, these amounts had been paid to FMCI, a non-resident and were thus subject to a 15% withholding tax in accordance with section 105 of the *Income Tax Regulations*. Petro-Canada paid the amount assessed and FOCC later indemnified Petro-Canada. Meanwhile, the amounts paid by Petro-Canada to the applicant had been included in the applicant's 1999-2002 income and the tax thereon had been paid. In its request for a refund, the applicant argued that the amount of withholding tax paid by Petro-Canada should have been credited to the applicant's tax account, not FMCI's, and that this failure resulted in the applicant's paying tax twice on the same earned income.

The issues were whether the Federal Court had jurisdiction to entertain the application and whether the applicant was entitled to a refund as an overpayment of tax for its 1999-2002 taxation years.

Held, the application should be dismissed.

pétrolières—Le contrat de sous-traitance de FMCI entre la société mère et la demanderesse et la cession des revenus à la demanderesse ne changeaient rien à ce fait—Les paiements étaient assujettis à une retenue d'impôt de 15 % en vertu de l'art. 105 du Règlement de l'impôt sur le revenu.

Il s'agissait d'une demande de contrôle judiciaire de la décision du ministre du Revenu national portant rejet de la demande de remboursement d'un montant que la demanderesse aurait payé en trop au titre des années d'imposition 1999 à 2002. La demanderesse est une société néo-écossaise qui est une filiale en propriété exclusive d'une société suisse non-résidente, soit FMC International, A.G. (FMCI). L'offre présentée par la demanderesse pour l'exploitation du champ pétrolier Terra Nova appartenant à Petro-Canada et à d'autres parties a été acceptée. La demanderesse a conclu avec les propriétaires un accord d'exploitation du champ pétrolier Terra Nova et a cédé à FMCI la totalité de ses droits et obligations au titre de l'accord. FMCI, elle, a cédé à la demanderesse la responsabilité d'assurer la fourniture de services, d'installations et de matières sur le territoire terrestre du Canada. Selon un contrat de sous-traitance avec FMCI, la demanderesse a convenu de facturer directement à Petro-Canada les services terrestres fournis dans le cadre du projet Terra Nova. Conformément à l'accord et avec le consentement de Petro-Canada, FMCI a cédé à la demanderesse une partie des paiements contractuels qui revenaient à FMCI relativement à la partie terrestre des travaux effectués par la demanderesse. Entre 1999 et 2002, la demanderesse a facturé à Petro-Canada un total de 18 806 997,15 \$. La cotisation de l'Agence du revenu du Canada pour les années d'imposition 1999 à 2002 prévoyait l'obligation de payer une somme qui représentait 15 % du montant facturé par la demanderesse. Selon le ministre, ces montants avaient été payés à FMCI, une non-résidente, et étaient donc assujettis à une retenue d'impôt de 15 % conformément à l'article 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Petro-Canada a payé le montant de la cotisation et FOCC a par la suite indemnisé Petro-Canada. Entre-temps, la demanderesse avait inclus les sommes que lui avait payées Petro-Canada dans son revenu pour les années d'imposition 1999 à 2002 et elle avait payé l'impôt sur ces sommes. Dans sa demande de remboursement, la demanderesse fait valoir que la somme payée par Petro-Canada au titre de l'impôt à retenir aurait dû être créditée à son propre compte fiscal plutôt qu'à celui de FMCI et que ce manquement a fait en sorte que la demanderesse a payé des impôts deux fois sur le même revenu gagné.

Les questions en litige étaient celles de savoir si la Cour fédérale avait compétence sur cette demande et si la demanderesse avait droit à un remboursement au titre de l'impôt qu'elle aurait payé en trop pour les années d'imposition 1999 à 2002.

Jugement : la demande doit être rejetée.

Section 18.5 of the *Federal Courts Act* provides that if an Act of Parliament provides for an appeal to the Tax Court of Canada from a decision, that decision is not subject to review to the extent that it may be so appealed. Furthermore, the Supreme Court of Canada has recently held that the Federal Court must be cautious in assuming jurisdiction in tax matters so as not to encroach on the jurisdiction of the Tax Court of Canada. Although the application was styled as a judicial review of the Minister's refusal for a refund, the applicant was essentially trying to indirectly challenge the withholding tax assessment levied against Petro-Canada. The Federal Court does not have jurisdiction to review tax assessments since such reviews are within the exclusive purview of the Tax Court of Canada.

Because the applicant never challenged the tax assessments for 1999-2002 levied against it, the assessments were final and conclusive as to the amount of tax payable by it as well as the nil computation of the refund owing. The Minister was correct in finding that FMCI, not the applicant, was the legal payee of the payments at issue made by Petro-Canada. The owners' contractual obligations regarding the work to be done in relation to the Terra Nova project, both within and outside Canada, were with FMCI, not with the applicant. This fact was not changed by the subcontract between FMCI and the applicant or the assignment thereto of a portion of the contractual payments due to FMCI (representing the value of the in-Canada portion of the work provided by the applicant). The Terra Nova Agreement specifically prohibited FMCI from assigning any of its rights, interests or obligations to a third party such as the applicant. The assignment of revenues to the applicant by FMCI did not create any contractual rights or obligations as between the applicant and Petro-Canada.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Federal Courts Act, R.S.C., 1985, c. F-7, ss. 1 (as am. by S.C. 2002, c. 8, s. 14), 18.5 (as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5; 2002, c. 8, s. 28).

Income Tax Act, R.S.C., 1985, c. 1, ss. 152(8), 153(1) (as am. by S.C. 2001, c. 17, s. 151; 2007, c. 35, s. 49), 164(1) (as am. by S.C. 2001, c. 17, s. 156; 2005, c. 19, s. 37), (1.1) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 97).

Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945, s. 105 (as am. by SOR/94-686, s. 49(F)).

L'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales* précise que lorsqu'une loi fédérale prévoit qu'il peut être interjeté appel, devant la Cour canadienne de l'impôt, d'une décision, cette décision ne peut, dans la mesure où elle est susceptible d'un tel appel, faire l'objet d'un contrôle. En outre, la Cour suprême du Canada a fait comprendre récemment que la Cour fédérale doit faire preuve de prudence lorsqu'il s'agit de se déclarer compétente en matière fiscale, de manière à ne pas empiéter sur le ressort de la Cour canadienne de l'impôt. Même si la demande se donne comme objet le contrôle judiciaire du refus du ministre de rembourser la demanderesse, celle-ci essayait fondamentalement de contester d'une manière indirecte la cotisation d'impôt à retenir établie à l'égard de Petro-Canada. La Cour fédérale n'a pas compétence pour examiner les cotisations fiscales, l'examen de ces cotisations étant du ressort exclusif de la Cour canadienne de l'impôt.

Parce que la demanderesse n'a pas contesté les cotisations fiscales établies à son propre égard pour les années d'imposition 1999 à 2002, ces cotisations étaient donc définitives pour ce qui concernait aussi bien le montant d'impôts dont elle était redevable que le calcul établissant à zéro le remboursement dû. Le ministre a eu raison de conclure que FMCI, pas la demanderesse, était le bénéficiaire en droit des paiements en question faits par Petro-Canada. Les obligations contractuelles des propriétaires touchant les travaux à effectuer dans le cadre du projet Terra Nova, aussi bien sur le territoire terrestre du Canada qu'à l'extérieur de ce territoire, les liaient envers FMCI et non la demanderesse. Le contrat de sous-traitance entre FMCI et la demanderesse et la cession à cette dernière d'une partie des paiements contractuels qui revenaient à FMCI (au titre de la valeur des travaux effectués par la demanderesse sur le territoire terrestre) ne changeaient rien à ce fait. L'accord Terra Nova interdisait explicitement à FMCI de céder quelque partie que ce soit de ses droits ou obligations à un tiers telle la demanderesse. La cession des revenus opérée par FMCI en faveur de la demanderesse n'a pas créé d'obligations ni de droits contractuels entre cette dernière et Petro-Canada.

LOIS ET RÈGLEMENT CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985), ch. 1, art. 152(8), 153(1) (mod. par L.C. 2001, ch. 17, art. 151; 2007, ch. 35, art. 49), 164(1) (mod. par L.C. 2001, ch. 17, art. 156; 2005, ch. 19, art. 37), (1.1) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 97).

Loi sur les Cours fédérales, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 1 (mod. par L.C. 2002, ch. 8, art. 14), 18.5 (édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5; 2002, ch. 8, art. 28)

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, art. 105 (mod. par DORS/94-686, art. 49(F)).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Canada v. Addison & Leyen Ltd., [2007] 2 S.C.R. 793; (2007), 284 D.L.R. (4th) 385; 65 Admin. L.R. (4th) 1; 2007 SCC 33.

REFERRED TO:

Dunsmuir v. New Brunswick, [2008] 1 S.C.R. 190; (2008), 329 N.B.R. (2d) 1; 291 D.L.R. (4th) 577; 2008 SCC 9; *Gaucher v. Canada*, [2001] 1 C.T.C. 125; 2000 DTC 6678; 264 N.R. 369 (F.C.A.); *Sentinel Hill No. 29 Limited Partnership v. Canada (Attorney General)* (2008), 89 O.R. (3d) 30; [2008] 3 C.T.C. 425; 233 O.A.C. 302; 2008 ONCA 132.

APPLICATION for judicial review of the Minister of National Revenue's refusal of the applicant's request for a refund of an overpayment of \$2 821 050.33 for taxes allegedly paid on the company's account for the 1999-2002 taxation years. Application dismissed.

APPEARANCES

Roger E. Taylor and Al-Nawaz Nanji for applicant.

Josée Tremblay for respondent.

SOLICITORS OF RECORD

Couzin Taylor LLP, Toronto, for applicant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

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

[1] MACTAVISH J.: FMC Technologies Company seeks judicial review of a decision of the Minister of National Revenue refusing the company's request for the refund of an overpayment of \$2 821 050.33 for taxes allegedly paid on the company's account for the 1999-2002 taxation years.

[2] For the reasons that follow, I am of the view that this matter is beyond the jurisdiction of this Court. Moreover, in the event that this Court does in fact have

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISION APPLIQUÉE :

Canada c. Addison & Leyen Ltd., [2007] 2 R.C.S. 793; 2007 DTC 5368; 2007 CSC 33.

DÉCISIONS CITÉES :

Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick, [2008] 1 R.C.S. 190; (2008), 329 R.N.-B. (2^e) 1; 2008 CSC 9; *Gaucher c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 1869 (C.A.) (QL); *Sentinel Hill No. 29 Limited Partnership v. Canada (Attorney General)* (2008), 89 O.R. (3d) 30; [2008] 3 C.T.C. 425; 233 O.A.C. 302; 2008 ONCA 132.

DEMANDE de contrôle judiciaire de la décision du ministre du Revenu national portant rejet de la demande de remboursement d'une somme de 2 821 050,33 \$ que la demanderesse aurait payé en trop au titre des années d'imposition 1999 à 2002. Demande rejetée.

ONT COMPARU

Roger E. Taylor et Al-Nawaz Nanji pour la demanderesse.

Josée Tremblay pour la défenderesse.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Couzin Taylor LLP, Toronto, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

[1] LA JUGE MACTAVISH : FMC Technologies Company demande le contrôle judiciaire d'une décision du ministre du Revenu national portant rejet de sa demande de remboursement d'un montant de 2 821 050,33 \$ qu'elle aurait payé en trop au titre des années d'imposition 1999 à 2002.

[2] Pour les motifs dont l'exposé suit, je suis d'avis que la présente affaire échappe à la compétence de notre Cour. Je précise en outre, pour le cas où notre Cour aurait

jurisdiction to deal with this application, the applicant has not persuaded me that the Minister has committed a reviewable error in rejecting the company's request for a refund. As a consequence, the application for judicial review will be dismissed.

The Applicant and its Related Companies

[3] FMC Technologies Company is a Nova Scotia company, which was previously known as FMC Offshore Canada Company. On January 1, 2007, FMC Technologies Company was amalgamated with FMC Technologies Company Canada, and continued under the name FMC Technologies Company. For ease of reference, the applicant, in its various incarnations, will be referred to throughout these reasons as "FOCC".

[4] Throughout the 1999-2002 tax years, FOCC was a wholly owned subsidiary of a non-resident Swiss company by the name of FMC International, A.G. (FMCI). A second wholly owned subsidiary of FMCI is also involved in the events giving rise to this proceeding, namely FMC Offshore Canada Inc. (FOCI).

Background

[5] In 1996, a consortium of companies (collectively referred to as the "owners"), sought proposals for the development of the petroleum resources in the Terra Nova oil field, located on the Grand Banks of Newfoundland. One of the owners was Petro-Canada.

[6] Together with a number of other joint venturers, FOCC and FOCI submitted a proposal to the owners for the performance of certain work with respect to the Terra Nova project, which proposal was accepted.

[7] As of January 6, 1997, FOCC and FOCI, along with the other members of the joint venture, entered into the Terra Nova Development Project Alliance Agreement with the owners (the Terra Nova Agreement), which established the rights and obligations of the parties to the agreement. Petro-Canada was designated as the operator of the project, and was to act as agent for the other owners in relation to the project.

effectivement compétence sur la présente demande, que la demanderesse ne m'a pas convaincue que le ministre ait commis une erreur donnant lieu à révision en rejetant sa demande de remboursement. En conséquence, la présente demande de contrôle judiciaire sera rejetée.

La demanderesse et ses sociétés affiliées

[3] FMC Technologies Company est une société néo-écossaise qui était auparavant dénommée FMC Offshore Canada Company. Le 1^{er} janvier 2007, FMC Technologies Company a fusionné avec FMC Technologies Company Canada tout en gardant sa dénomination. Pour la commodité du lecteur, la demanderesse, dans ses diverses incarnations, sera désignée « FOCC » tout au long du présent exposé.

[4] Pendant les années d'imposition 1999 à 2002, FOCC était une filiale en propriété exclusive d'une société suisse non résidente dénommée FMC International, A.G. (FMCI). Une autre filiale en propriété exclusive de FMCI est aussi concernée par les événements qui ont donné lieu à la présente instance, à savoir FMC Offshore Canada Inc. (FOCI).

Le contexte

[5] En 1996, un consortium dont les membres sont ci-après désignés collectivement « les propriétaires » a lancé un appel d'offres pour l'exploitation du champ pétrolifère Terra Nova, situé dans les Grands Bancs, au large de Terre-Neuve. L'un des membres de ce consortium était Petro-Canada.

[6] FOCC et FOCI, avec un certain nombre d'autres coentrepreneurs, ont fait aux propriétaires une offre en vue de la réalisation de certains travaux dans le cadre du projet Terra Nova, offre qui a été acceptée.

[7] Le 6 janvier 1997, FOCC et FOCI, ainsi que les autres membres de la coentreprise soumissionnaire, ont conclu avec les propriétaires un accord d'exploitation du champ pétrolifère Terra Nova (l'accord Terra Nova), qui établissait les droits et les obligations des parties contractantes. Petro-Canada y était désignée comme l'exploitante du projet et la mandataire des autres propriétaires dans le cadre de celui-ci.

[8] Effective February 6, 1997, FOCI assigned all of its rights and obligations under the Terra Nova Agreement to FOCC. Such an assignment was provided for under the terms of the Agreement.

[9] Pursuant to the terms of the Terra Nova Agreement, FOCC was obliged to provide project management with respect to certain aspects of the Terra Nova project.

[10] Section 14.2 of the Terra Nova Agreement permitted FOCC to assign all, but not less than all, of its interests, rights and obligations under the Terra Nova Agreement to a third party. In accordance with this provision, effective January 6, 1997, FOCC assigned all of its obligations under the Terra Nova Agreement to FMCI. The assignment documentation included notice of the assignment, together with Petro-Canada's consent to the assignment.

[11] Article 4 of the assignment document provides that "FMCI cedes to FOCC Canadian in-country responsibility for services, installations and materials procurement as more fully defined in the Management Services Agreement".

[12] Contract deliverables to be supplied by FMCI under the Terra Nova Agreement included a service component, part of which was to be performed in Canada, and the balance of which was to be performed offshore.

[13] Because FOCC had the capacity to perform the in-Canada services, whereas FMCI only had the capacity to perform the offshore services, effective February 6, 1997, FMCI and FOCC entered into a subcontract arrangement, whereby FOCC agreed to provide the contract deliverables with respect to the in-Canada services.

[14] Under the terms of the subcontract, FOCC was to invoice Petro-Canada directly for the in-Canada services provided with respect to the Terra Nova project. The subcontract further provided that the amount of these invoices was to be calculated in accordance with a fixed formula, which included the prorata share of the total fixed profit allocated to FMCI in relation to the in-Canada services under the provisions of the Terra Nova Agreement.

[8] À compter du 6 février 1997, FOCI a cédé à FOCC la totalité de ses droits et obligations au titre de l'accord Terra Nova, lequel prévoyait cette cession.

[9] Selon les conditions de l'accord Terra Nova, FOCC était tenue de fournir des services de gestion de projet relativement à certains aspects du projet Terra Nova.

[10] Le paragraphe 14.2 de l'accord Terra Nova permettait à FOCC de céder à un tiers ses intérêts, droits et obligations y afférents, mais en totalité seulement et non en partie. Conformément à cette stipulation, FOCC a cédé à FMCI, à compter du 6 janvier 1997, la totalité de ses obligations afférentes à l'accord Terra Nova. Le document de cession comprenait l'avis de cession et le consentement de Petro-Canada à celle-ci.

[11] L'article 4 du document de cession porte que [TRADUCTION] « FMCI cède à FOCC la responsabilité d'assurer la fourniture de services, d'installations et de matières sur le territoire terrestre du Canada, selon les modalités détaillées de l'accord sur les services de gestion ».

[12] Les livrables qu'il incombait à FMCI de fournir dans le cadre de l'accord Terra Nova comprenaient des services, dont une partie devait être fournie sur le territoire terrestre du Canada, et le reste en mer.

[13] Comme FOCC disposait du potentiel nécessaire pour fournir les services terrestres, tandis que FMCI n'avait que la capacité de fournir les services en mer, ces deux entreprises ont passé un contrat de sous-traitance, qui devait entrer en vigueur le 6 février 1997, par lequel FOCC s'engageait à assurer les services terrestres prévus par l'accord Terra Nova.

[14] Selon ce contrat de sous-traitance, FOCC devait facturer directement à Petro-Canada les services terrestres fournis dans le cadre du projet Terra Nova. Le contrat de sous-traitance prévoyait en outre que le montant de ces factures serait calculé conformément à une formule fixe qui incluait la part proportionnelle de FOCC dans le total des bénéfices fixes attribués à FMCI relativement aux services terrestres prévus par l'accord Terra Nova.

[15] As had been the case with FOCC, FMCI was not entitled to assign part of its interests, rights or obligations under the Terra Nova Agreement to a third party. It was, however, entitled to assign monies due to it under the Terra Nova Agreement, subject to receiving the consent of Petro-Canada.

[16] Effective January 1, 1999, and with the consent of Petro-Canada, FMCI assigned a portion of the contractual payments due to FMCI under the Terra Nova Agreement to FOCC. These payments related to the actual in-Canada portion of the work performed by FOCC pursuant to the subcontract between FMCI and FOCC. At the same time, FMCI relinquished any claim that it might have against Petro-Canada for the payment of these separately invoiced amounts, subject only to the provision that the payments were actually made to FOCC.

[17] FOCC then provided in-Canada services in relation to the Terra Nova project in accordance with the terms of its subcontract with FMCI, invoicing Petro-Canada the sum of \$886 341.84 in 1999, \$3 790 752.60 for 2000, \$8 795 023.10 for 2001 and \$5 334 879.61 for 2002. The total amount invoiced by FOCC over the years in issue thus came to \$18 806 997.15.

[18] On February 12, 2004, the Canada Revenue Agency issued assessments to Petro-Canada in its capacity as operator of the Terra Nova project for the 1999-2002 taxation years. Included in these assessments was an amount payable totaling \$2 821 050.33, or 15% of \$18 806 997.15.

[19] According to the Minister, these amounts had, in law, been paid to FMCI rather than FOCC for the in-Canada services provided under the Terra Nova Agreement. Given that FMCI was not resident in Canada, the Minister was of the view that Petro-Canada should have withheld 15% of the payments made with respect to this work, in accordance with section 105 [as am. by SOR/94-686, s. 49(F)] of the *Income Tax Regulations* [C.R.C., c. 945].

[20] The relevant portion of section 105 [of the Regulations] is subsection 105(1), which provides that:

[15] Pas plus que FOCC, FMCI n'était autorisée à céder partiellement à un tiers ses intérêts, droits ou obligations afférents à l'accord Terra Nova. Il lui était cependant permis de céder des créances afférentes à cet accord, sous réserve du consentement de Petro-Canada.

[16] À compter du 1^{er} janvier 1999, FMCI a cédé à FOCC, avec le consentement de Petro-Canada, une partie des paiements contractuels qui lui revenaient dans le cadre de l'accord Terra Nova. Ces paiements se rapportaient à la partie terrestre des travaux effectués par FOCC en exécution du contrat de sous-traitance qu'elle avait passé avec FMCI. En même temps, FMCI renonçait à toutes prétentions qu'elle aurait pu faire valoir contre Petro-Canada au titre de ces montants facturés séparément, à la seule condition qu'ils soient effectivement versés à FOCC.

[17] FOCC a donc fourni les services terrestres afférents au projet Terra Nova conformément aux modalités de son contrat de sous-traitance avec FMCI, et a facturé à ce titre à Petro-Canada les sommes de 886 341,84 \$ en 1999, de 3 790 752,60 \$ en 2000, de 8 795 023,10 \$ en 2001 et de 5 334 879,61 \$ en 2002. Le total des montants ainsi facturés par FOCC au cours des années en question s'élevait à 18 806 997,15 \$.

[18] Le 12 février 2004, l'Agence du revenu du Canada a établi des cotisations à l'égard de Petro-Canada en tant qu'exploitante du projet de Terra Nova pour les années d'imposition 1999 à 2002. Ces cotisations prévoyaient entre autres l'obligation de payer une somme de 2 821 050,33 \$, soit 15 % du total ci-dessus de 18 806 997,15 \$.

[19] Selon le ministre, ces montants relatifs aux services terrestres fournis dans le cadre de l'accord Terra Nova avaient été payés en droit à FMCI plutôt qu'à FOCC. Comme FMCI n'était pas résidente au Canada, Petro-Canada (toujours d'après le ministre) aurait dû retenir 15 % des paiements relatifs à ces travaux, conformément à l'article 105 [mod. par DORS/94-686, art. 49(F)] du *Règlement de l'impôt sur le revenu* [C.R.C., ch. 945].

[20] La disposition applicable de l'article 105 du Règlement est son paragraphe (1), libellé comme suit :

105. (1) Every person paying to a non-resident person a fee, commission or other amount in respect of services rendered in Canada, of any nature whatever, shall deduct or withhold 15 per cent of such payment.

[21] Petro-Canada filed a notice of objection with respect to these assessments. By notice of confirmation dated July 10, 2006, the Minister confirmed the section 105 assessments. Petro-Canada did not appeal this decision to the Tax Court, and in February of 2004, Petro-Canada paid the Receiver General the assessed amount of \$2 821 050.33, together with interest and penalties, bringing the entire payment to \$3 728 153.

[22] It is admitted by the CRA that the amounts paid by Petro-Canada related to work performed by FOCC in Canada.

[23] FOCC subsequently indemnified Petro-Canada for the \$3 728 153 that Petro-Canada had paid to the Receiver General in accordance with the February 12, 2004 assessments.

[24] In the meantime, the monies paid by Petro-Canada to FOCC had been included in FOCC's income for the 1999-2002 taxation years, and the Part I tax [of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985, c. 1] had been paid by FOCC on these amounts.

[25] It is FOCC's position on this application that the \$2 821 050.33 in withholding tax paid by Petro-Canada should have been paid to the credit of FOCC's tax account, as opposed to that of FMCI. Because this was not done, FOCC has effectively paid \$2 821 050.33 in taxes twice on the same earned income.

[26] In an effort to recoup the monies that it believes that it is owed, FOCC filed a notice of appeal with the Tax Court with respect to Petro-Canada's section 105 assessments. By order dated February 1, 2007, the Tax Court quashed FOCC's appeal on the basis that FOCC was not the taxpayer who had been subject to the assessments in issue, and thus had no standing to challenge these assessments.

105. (1) Quiconque verse à une personne non résidente un honoraire, commission ou autre montant à l'égard de services rendus au Canada, de quelque nature que ce soit, doit déduire ou retrancher 15 pour cent de ce versement.

[21] Petro-Canada a déposé un avis d'opposition à ces cotisations. Par avis de confirmation en date du 10 juillet 2006, le ministre a confirmé les cotisations établies sous le régime de l'article 105 du Règlement. Petro-Canada n'a pas fait appel de cette décision devant la Cour de l'impôt et, en février 2004, a payé au receveur général le montant de la cotisation de 2 821 050,33 \$ majoré des intérêts et pénalités applicables, soit un total de 3 728 153 \$.

[22] L'ARC reconnaît que les montants payés par Petro-Canada se rapportaient à des travaux effectués par FOCC au Canada.

[23] FOCC a par la suite indemnisé Petro-Canada du paiement de 3 728 153 \$ qu'elle avait dû faire au receveur général en conséquence des cotisations du 12 février 2004.

[24] Entre-temps, FOCC avait inclus les sommes que lui avait payées Petro-Canada dans son revenu pour les années d'imposition 1999 à 2002 et elle avait payé l'impôt de la partie I [de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1] sur ces sommes.

[25] FOCC soutient dans la présente espèce que la somme de 2 821 050,33 \$ payée par Petro-Canada au titre de l'impôt à retenir aurait dû être créditée à son propre compte fiscal plutôt qu'à celui de FMCI. Parce qu'il n'en a pas été ainsi, affirme FOCC, elle se trouve avoir payé en fait des impôts de 2 821 050,33 \$ deux fois sur le même revenu gagné.

[26] Afin de recouvrer l'argent qu'elle estime lui être dû, FOCC a déposé devant la Cour de l'impôt un avis d'appel contre les cotisations établies à l'égard de Petro-Canada sous le régime de l'article 105 du Règlement. Par ordonnance en date du 1^{er} février 2007, la Cour de l'impôt a rejeté l'appel de FOCC au motif que cette dernière, n'étant pas le contribuable à l'égard duquel avaient été établies les cotisations en question, n'avait pas qualité pour les contester.

[27] On November 23, 2006, FOCC applied to the Minister under the provisions of subsections 164(1) [as am. by S.C. 2001, c. 17, s. 156; 2005, c. 19, s. 37] and 164(1.1) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 97] of the *Income Tax Act* [the Act] for a refund of its alleged overpayment of tax for the 1999-2002 taxation years in the amount of \$3 728 153, namely the principal amount of withholding tax paid, plus the interest and penalties that had also been paid by Petro-Canada. These provisions are lengthy, but have been attached as an appendix to this decision for ease of reference.

[28] FOCC argued that by virtue of paragraph 153(1)(g) [as am. by S.C. 2001, c. 17, s. 151; 2007, c. 35, s. 49] of the Act, the monies paid in relation to withholding taxes were paid “on account of the payee’s tax for the year”. Paragraph 153(1)(g) provides that:

153. (1) Every person paying at any time in a taxation year

...

(g) fees, commissions or other amounts for services, other than amounts described in subsection 115(2.3) or 212(5.1)

...

shall deduct or withhold from the payment the amount determined in accordance with prescribed rules and shall, at the prescribed time, remit that amount to the Receiver General on account of the payee’s tax for the year under this Part or Part XI.3, as the case may be, and, where at that prescribed time the person is a prescribed person, the remittance shall be made to the account of the Receiver General at a designated financial institution.

[29] FOCC submitted that it was the payee in law of the Petro-Canada payments, and not FMCI. As a result, FOCC argued that the assessed amounts paid by Petro-Canada as withholding tax, interest and penalties were in fact paid on account of FOCC’s Part I tax for the tax years in question, and should, therefore, have been credited to FOCC in the calculation of FOCC’s outstanding tax balance.

[30] FOCC further submitted that as it had already paid all of its taxes payable under Part I of the *Income Tax Act*

[27] Le 23 novembre 2006, FOCC a demandé au ministre, sous le régime des paragraphes 164(1) [mod. par L.C. 2001, ch. 17, art. 156; 2005, ch. 19, art. 37] et 164(1.1) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 97] de la *Loi de l’impôt sur le revenu* [la Loi], le remboursement du trop-perçu supposé au titre des années d’imposition 1999 à 2002, soit la somme de 3 728 153 \$, qui représentait le principal de l’impôt à retenir, majoré des intérêts et pénalités que Petro-Canada avait aussi payés. Pour la commodité du lecteur, j’ai joint en annexe ces deux longs paragraphes.

[28] FOCC faisait valoir que les sommes versées en impôt à retenir avaient été payées « au titre de l’impôt du bénéficiaire ou du dépositaire pour l’année », aux termes de l’alinéa 153(1)g) [mod. par L.C. 2001, ch. 17, art. 151; 2007, ch. 35, art. 49] de la Loi. Le passage pertinent de cet alinéa est libellé comme suit :

153. (1) Toute personne qui verse au cours d’une année d’imposition l’un des montants suivants :

[...]

g) des honoraires, commissions ou autres sommes pour services, à l’exception des sommes visées aux paragraphes 115(2.3) ou 212(5.1);

[...]

doit en déduire ou en retenir la somme fixée selon les modalités réglementaires et doit, au moment fixé par règlement, remettre cette somme au receveur général au titre de l’impôt du bénéficiaire ou du dépositaire pour l’année en vertu de la présente partie ou de la partie XI.3. Toutefois, lorsque la personne est visée par règlement à ce moment, la somme est versée au compte du receveur général dans une institution financière désignée.

[29] FOCC soutenait que c’était elle, et non FMCI, qui était le bénéficiaire en droit des paiements de Petro-Canada. Il s’ensuivait selon elle que les montants payés par Petro-Canada en exécution des cotisations d’impôt à retenir, intérêts et pénalités compris, avaient en fait été payés au titre de l’impôt de la partie I de FOCC pour les années d’imposition en question et auraient donc dû lui être crédités aux fins du calcul de sa dette fiscale.

[30] FOCC affirmait en outre que, comme elle avait déjà payé la totalité de ses impôts payables sous le

in full for the 1999-2002 taxation years, there had been a double payment of tax on the same earned income. As a consequence, FOCC contended that it was entitled to a refund in the amount of \$3 728 153.

The Minister's Decision

[31] By letter dated January 8, 2007, the Minister refused FOCC's request for a refund. In the Minister's view, FOCC was not the payee of the Petro-Canada payments in law. According to the Minister, FMCI was indeed the payee, with the result that the withholding amounts had properly been assessed on account of FMCI.

[32] The Minister also noted that FMCI had itself sought a refund of the \$2 821 050.33 in withholding tax paid by Petro-Canada on the basis that it did not have a permanent establishment in Canada, but that this request had been refused, as it had been filed beyond the three-year time period allowed for requests to be made for the refund of overpayments as provided for in subsection 164(1) of the *Income Tax Act*.

[33] Finally, the Minister observed that FMCI was considering applying for a remission order in order to recover the overpayment made with respect to its 1999-2002 taxation years.

[34] It is the Minister's decision refusing FOCC's request for a refund that underlies this application for judicial review.

Issues

[35] There are three issues on this application for judicial review. The first is whether this Court has jurisdiction to entertain FOCC's application, or whether the matter is one that is within the exclusive purview of the Tax Court.

[36] Assuming that this Court does have jurisdiction to deal with this matter, the second issue that then arises is the appropriate standard of review to be applied with respect to the Minister's decision.

régime de la partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1999 à 2002, elle avait fait un double paiement d'impôt sur le même revenu gagné. En conséquence, faisait-elle valoir, elle avait droit à un remboursement de 3 728 153 \$.

La décision du ministre

[31] Par lettre en date du 8 janvier 2007, le ministre a rejeté la demande de remboursement de FOCC. Selon lui, FOCC n'était pas le bénéficiaire en droit des paiements de Petro-Canada; ce bénéficiaire était plutôt FMCI, de sorte que le montant payé au titre de l'impôt à retenir avait légitimement été crédité au compte fiscal de cette dernière.

[32] Le ministre a également noté que FMCI avait elle-même demandé le remboursement des 2 821 050,33 \$ payés par Petro-Canada au titre de l'impôt à retenir, au motif qu'elle n'avait pas d'établissement stable au Canada, mais que sa demande avait été rejetée, ayant été déposée hors du délai de trois ans que prévoit le paragraphe 164(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les demandes de remboursement de paiements en trop.

[33] Enfin, le ministre a fait observer que FMCI envisageait de demander un décret de remise d'impôt dans le but de se faire rembourser le paiement en trop relatif aux années d'imposition 1999 à 2002.

[34] C'est la décision du ministre portant rejet de la demande de remboursement de FOCC qui fait l'objet de la présente demande de contrôle judiciaire.

Les questions en litige

[35] Il y a trois questions en litige dans la présente demande de contrôle judiciaire de FOCC. La première est celle de savoir si la Cour a compétence sur cette demande ou si, au contraire, elle est du ressort exclusif de la Cour de l'impôt.

[36] En supposant que la Cour ait effectivement compétence sur la présente affaire, la deuxième question à trancher est celle de savoir quelle norme de contrôle doit être appliquée à la décision du ministre.

[37] The final issue for determination is whether the Minister erred in concluding that FOCC was not entitled to a refund in the amount of \$2 821 050.33 as an overpayment of tax for FOCC's 1999-2002 taxation years.

Jurisdiction

[38] The Minister submits that this Court does not have the jurisdiction to grant FOCC the relief that it is seeking in this case. FOCC has not challenged its own tax assessments for the 1999-2002 taxation years, and thus it cannot be said that FOCC has overpaid its taxes for these years.

[39] Moreover, the respondent points out that one taxpayer cannot challenge another taxpayer's assessment. To allow FOCC to claim that an overpayment was made by Petro-Canada would effectively require that this Court vacate Petro-Canada's income tax assessments. Only the Tax Court has the jurisdiction to hear and determine appeals from tax assessments pursuant to the *Income Tax Act*.

[40] FOCC argues that it is not seeking to challenge its own tax assessments, as there is no dispute about the amount of tax that was payable by FOCC for the 1999-2002 taxation years. This is because FOCC acknowledges having received the \$18 806 997.15 paid to it by Petro-Canada for the work that FOCC did in connection with the Terra Nova project. According to FOCC, the only matter that is in dispute is how much money had been paid on account of FOCC's tax payable for these years.

[41] That is, FOCC says that the question for determination on this application is whether the Minister erred in failing to recognize that the \$2 821 050.33 in withholding tax paid by Petro-Canada should have been credited to FOCC's tax account rather than that of FMCI. Even though the assessments made against Petro-Canada were based upon the Minister's finding that the monies paid by Petro-Canada were paid in law to FMCI, FOCC submits that it cannot be bound by the reasoning underlying the assessment of another taxpayer.

[37] La troisième question en litige est celle de savoir si le ministre a commis une erreur en concluant que FOCC n'avait pas droit à un remboursement de 2 821 050,33 \$ au titre de l'impôt qu'elle aurait payé en trop pour les années d'imposition 1999 à 2002.

La compétence

[38] Le ministre soutient que notre Cour n'a pas compétence pour prononcer la réparation que FOCC demande dans la présente espèce. FOCC n'a pas contesté les cotisations établies à son propre égard pour les années d'imposition 1999 à 2002, fait-il valoir, de sorte que l'on ne peut dire qu'elle ait payé des impôts en trop pour ces années.

[39] En outre, le ministre fait observer qu'un contribuable donné ne peut contester la cotisation établie à l'égard d'un autre contribuable. Pour permettre à FOCC de soutenir que Petro-Canada a effectué un paiement en trop, raisonne-t-il, il faudrait en fait que notre Cour annule les cotisations fiscales établies à l'égard de Petro-Canada. Or seule la Cour de l'impôt a compétence sur les recours contre les cotisations établies sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[40] FOCC fait valoir qu'elle ne cherche pas à contester les cotisations fiscales établies à son propre égard, puisqu'elle ne met pas en discussion le montant de l'impôt qui a été exigé d'elle pour les années d'imposition 1999 à 2002. En effet, elle reconnaît avoir reçu les 18 806 997,15 \$ que Petro-Canada lui a payés en contrepartie des travaux effectués dans le cadre du projet Terra Nova. Selon FOCC, la seule question en discussion est celle de savoir quelle somme a été effectivement payée au titre de l'impôt payable par elle pour ces années.

[41] Plus précisément, FOCC affirme que la question à trancher dans la présente espèce est celle de savoir si le ministre a commis une erreur en ne reconnaissant pas que la somme de 2 821 050,33 \$ payée par Petro-Canada en impôt à retenir aurait dû être créditée à son propre compte fiscal plutôt qu'à celui de FMCI. FOCC soutient que, même si les cotisations établies à l'égard de Petro-Canada se fondaient sur la conclusion du ministre comme quoi les sommes payées par cette dernière société avaient été versées en droit à FMCI, elle ne peut être liée par le rai-

[42] Moreover, FOCC contends that it cannot obtain the relief that it is seeking from the Tax Court, as it is not seeking to challenge the amount of tax that has been assessed as payable by the company. According to FOCC, only the Federal Court can review the refusal of the Minister to issue a refund to a taxpayer in circumstances such as this.

[43] In assessing whether this Court has jurisdiction to entertain FOCC's application for judicial review, the starting point for the Court's analysis must be section 18.5 [as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5; 2002, c. 8, s. 28] of the *Federal Courts Act* [R.S.C., 1985, c. F-7, s. 1 (as am. *idem*, s. 14)], which provides that:

18.5 Despite sections 18 and 18.1, if an Act of Parliament expressly provides for an appeal to... the Tax Court of Canada... from a decision or an order of a federal board, commission or other tribunal made by or in the course of proceedings before that board, commission or tribunal, that decision or order is not, to the extent that it may be so appealed, subject to review or to be restrained, prohibited, removed, set aside or otherwise dealt with, except in accordance with that Act.

[44] As the Supreme Court of Canada has recently made it clear, this Court must be cautious in assuming jurisdiction in tax matters, so as not to encroach on the jurisdiction of the Tax Court.

[45] That is, in *Canada v. Addison & Leyen Ltd.*, [2007] 2 S.C.R. 793, the Supreme Court stated at paragraph 11 that:

Reviewing courts should be very cautious in authorizing judicial review in such circumstances. The integrity and efficacy of the system of tax assessments and appeals should be preserved. Parliament has set up a complex structure to deal with a multitude of tax-related claims and this structure relies on an independent and specialized court, the Tax Court of Canada. Judicial review should not be used to develop a new form of incidental litigation designed to circumvent the system of tax appeals established by Parliament and the jurisdiction of the Tax Court. Judicial review should remain a remedy of last resort in this context.

sonnement sous-jacent aux cotisations établies à l'égard d'un autre contribuable.

[42] FOCC avance en outre qu'elle ne peut obtenir de la Cour de l'impôt la réparation qu'elle cherche, puisqu'elle n'essaie pas de contester le montant des cotisations établies à son égard. Selon elle, seule la Cour fédérale peut contrôler le refus du ministre de rembourser un contribuable dans un cas tel que le présent.

[43] Le point de départ de l'analyse visant à établir si notre Cour a compétence sur la présente demande de contrôle judiciaire de FOCC doit être l'article 18.5 [édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5; 2002, ch. 8, art. 28] de la *Loi sur les Cours fédérales* [L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 1 (mod., *idem*, art. 14)], ainsi libellé :

18.5 Par dérogation aux articles 18 et 18.1, lorsqu'une loi fédérale prévoit expressément qu'il peut être interjeté appel, devant [...] la Cour canadienne de l'impôt [...] d'une décision ou d'une ordonnance d'un office fédéral, rendue à tout stade des procédures, cette décision ou cette ordonnance ne peut, dans la mesure où elle est susceptible d'un tel appel, faire l'objet de contrôle, de restriction, de prohibition, d'évocation, d'annulation ni d'aucune autre intervention, sauf en conformité avec cette loi.

[44] Comme la Cour suprême du Canada l'a bien fait comprendre récemment, notre Cour doit faire preuve de prudence lorsqu'il s'agit de se déclarer compétente en matière fiscale, de manière à ne pas empiéter sur le ressort de la Cour de l'impôt.

[45] On peut en effet lire l'avertissement suivant au paragraphe 11 de l'arrêt *Canada c. Addison & Leyen Ltd.*, [2007] 2 R.C.S. 793 :

Dans de telles circonstances, les tribunaux de révision ne doivent ouvrir la voie aux recours en contrôle judiciaire qu'avec beaucoup de circonspection. Il y a lieu de protéger l'intégrité et l'efficacité du système de cotisation et d'appel en matière fiscale. Le Parlement a édifié une structure complexe pour assurer le traitement d'une multitude de revendications se rapportant au fisc, et cette structure s'appuie sur un tribunal spécialisé et indépendant, la Cour canadienne de l'impôt. On ne saurait permettre que le contrôle judiciaire serve à créer une nouvelle forme de procédure connexe destinée à contourner le système d'appel établi par le Parlement en matière fiscale ainsi que la compétence de la Cour de l'impôt. Dans ce contexte, le contrôle judiciaire devrait demeurer un recours de dernier ressort.

[46] In determining whether this application for judicial review is properly before this Court, or whether it represents an attempt to encroach on or circumvent the jurisdiction of the Tax Court, it is necessary to identify the fundamental basis for the application.

[47] This application for judicial review is styled as a review of the Minister's refusal to refund an overpayment of tax allegedly owing to FOCC.

[48] As was noted above, it is FOCC's position it has overpaid its taxes as the \$2 821 050.33 in withholding tax paid by Petro-Canada should have been credited to FOCC's tax account rather than that of FMCI.

[49] The payment of the \$2 821 050.33 in withholding tax, together with interest and penalties, was paid by Petro-Canada as a result of the assessments of Petro-Canada which held that 15% of the monies paid to FMCI under the provisions of the Terra Nova Agreement should have been withheld and remitted by Petro-Canada in accordance with section 105 [of the Regulations], because FMCI was a non-resident company.

[50] I agree with the respondent that when all is said and done, what FOCC is essentially trying to do indirectly through this application for judicial review is to challenge the withholding tax assessment levied against Petro-Canada. Indeed, FOCC appears to have understood that this is the case, as is evidenced by the company's abortive attempt to appeal Petro-Canada's tax assessments to the Tax Court.

[51] Leaving aside the question of whether one taxpayer may challenge the assessment of another taxpayer, what is clear is that this Court does not have the jurisdiction to review tax assessments. Such reviews are within the exclusive purview of the Tax Court.

[52] This finding is sufficient to dispose of this application. Nevertheless, I will deal briefly with the other issues raised by FOCC, in the event that a reviewing

[46] Pour établir si notre Cour est valablement saisie de la présente demande de contrôle judiciaire ou si au contraire celle-ci constitue une tentative d'empiètement sur la compétence de la Cour de l'impôt ou de contournement de cette compétence, il se révèle nécessaire de définir le fondement de ladite demande.

[47] La présente demande de contrôle judiciaire se donne comme ayant pour objet le refus du ministre de rembourser à FOCC un trop-perçu d'impôt qu'il lui devrait.

[48] Comme on l'a vu plus haut, FOCC soutient avoir fait un paiement en trop au fisc au motif que la somme de 2 821 050,33 \$ payée par Petro-Canada en impôt à retenir aurait dû être créditée à son compte plutôt qu'à celui de FMCI.

[49] Petro-Canada a payé au titre de l'impôt à retenir cette somme de 2 821 050,33 \$, majorée des intérêts et pénalités applicables, en exécution des cotisations établies à son égard selon lesquelles elle aurait dû, par application de l'article 105 du Règlement, déduire et remettre au receveur général 15 % des paiements faits à FMCI dans le cadre de l'accord Terra Nova, cette dernière étant une société non résidente.

[50] Je pense comme la défenderesse que, en dernière analyse, ce que FOCC essaie fondamentalement de faire d'une manière indirecte par le moyen de la présente demande de contrôle judiciaire est de contester la cotisation d'impôt à retenir établie à l'égard de Petro-Canada. FOCC paraît en fait comprendre elle-même la chose ainsi, comme en témoigne le recours infructueux qu'elle a exercé devant la Cour de l'impôt contre les cotisations de Petro-Canada.

[51] Indépendamment du point de savoir s'il est permis à un contribuable donné de contester la cotisation établie à l'égard d'un autre, il ne fait aucun doute que notre Cour n'a pas compétence pour examiner les cotisations fiscales. L'examen de ces cotisations est du ressort exclusif de la Cour de l'impôt.

[52] Cette conclusion suffit pour se prononcer sur la présente demande. Cependant, je traiterai brièvement les autres questions mises en litige par FOCC, pour le cas où

Court may disagree with my jurisdictional finding.

une cour de révision ne souscrirait pas à ma conclusion sur la compétence.

Standard of Review

La norme de contrôle

[53] If this Court were found to have jurisdiction to entertain this application for judicial review, then the issue to be determined is whether the Minister erred in finding that FOCC had not made an overpayment of tax that would necessitate the payment of a refund. This is a question of mixed fact and law, requiring as it does an assessment of the factual circumstances giving rise to the request for a refund, as well as the legal effects of the various contractual arrangements between the parties.

[53] Si notre Cour était déclarée compétente sur la présente demande de contrôle judiciaire, la question à décider serait celle de savoir si le ministre a commis une erreur en concluant que FOCC n'a pas fait au fisc un paiement en trop qui nécessiterait un remboursement. C'est là une question mixte de fait et de droit, puisqu'elle commande l'examen à la fois des faits ayant donné lieu à la demande de remboursement et des effets juridiques des divers arrangements contractuels liant les parties.

[54] Taking the various factors relevant to the standard of review analysis, and, in particular, the nature of the question and the Minister's expertise in matters relating to taxation, I am of the view that the Minister's decision should be reviewed against the standard of reasonableness.

[54] Compte tenu des divers facteurs pertinents pour la détermination de la norme de contrôle applicable, en particulier de la nature de la question et de l'expertise du ministre en matière fiscale, je suis d'avis qu'il conviendrait de contrôler la décision de ce dernier selon la norme de la décision raisonnable.

[55] In reviewing a decision against the reasonableness standard, a reviewing court must consider the justification, transparency and intelligibility of the decision-making process. The court must also consider whether the decision falls within a range of possible, acceptable outcomes which are defensible in respect of the facts and law: *Dunsmuir v. New Brunswick*, [2008] 1 S.C.R. 190, at paragraph 47.

[55] La cour de révision qui applique la norme de la décision raisonnable doit prendre en considération la justification de la décision en cause, ainsi que la transparence et l'intelligibilité du processus décisionnel. Elle doit en outre se demander si la décision contrôlée compte parmi les issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit. Voir le paragraphe 47 de *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, [2008] 1 R.C.S. 190.

[56] That said, the choice of the standard of review in this case is not determinative of the outcome of the case, as I am satisfied that the Minister's decision was the correct one.

[56] Cela dit, le choix de la norme de contrôle n'a pas dans la présente espèce d'effet déterminant sur son issue, puisque je suis convaincue que la décision du ministre était correcte.

Did FOCC Overpay its Taxes for the 1999-2002 Taxation Years?

FOCC a-t-elle payé des impôts en trop pour les années d'imposition 1999 à 2002?

[57] As a preliminary matter, it should be observed that although FOCC contended in its submissions to the Minister that it was entitled to a refund in the amount of \$3 728 153, in its submissions to this Court, FOCC asks that the matter be referred back for a new decision on the basis that it is entitled to a refund of Part I taxes in the amount of \$2 821 050.33.

[57] Il convient d'abord de préciser que, si FOCC soutenait dans les observations présentées au ministre qu'elle avait droit à un remboursement de 3 728 153 \$, elle demande dans les observations présentées devant notre Cour que l'affaire soit renvoyée au ministre pour une nouvelle décision au motif qu'elle a droit à un remboursement d'impôt de la partie I s'élevant à 2 821 050,33 \$.

[58] That is, it does not appear that at this stage, FOCC is seeking credit for the penalties and interest paid by Petro-Canada.

[59] In a nutshell, FOCC says that as a result of the assignment of revenues entered into by FMCI and FOCC with respect to the revenues associated with the in-Canada portion of the work performed in relation to the Terra Nova Agreement, FOCC became the legal payee of the monies paid by Petro-Canada in this regard. As a consequence, the monies remitted by Petro-Canada as a result of the section 105 assessments for the 1999-2002 taxation years should have been credited to FOCC's tax account, and not that of FMCI.

[60] I do not agree.

[61] First of all, FOCC has not challenged the tax assessments levied against it for the 1999-2002 taxation years. These assessments are thus final and conclusive as to the amount of tax that was payable by FOCC, as well as the computation of the refund owing as a nil amount: see subsection 152(8) of the *Income Tax Act*.

[62] I accept the fact that the notices of confirmation issued by the Minister with respect to Petro-Canada held that FMCI was the payee of the payments made by Petro-Canada for the in-Canada work is not determinative of the issue as it relates to FOCC. This is because FOCC cannot be bound by the Minister's reasoning as it relates to a different taxpayer: see, for example, *Gaucher v. Canada*, [2001] 1 C.T.C. 125 (F.C.A.), at paragraphs 6 to 9.

[63] That said, having examined the issue for myself, I am not persuaded that FOCC was the legal payee of the payments made by Petro-Canada, such that it should receive credit for the monies withheld by Petro-Canada. Indeed, I am of the view that the Minister was correct in finding that FMCI was the payee of the monies in issue.

[64] The owners' contractual obligations with respect to the work to be done in relation to the Terra Nova project—both in Canada and outside of Canada—were with FMCI, and not FOCC.

[58] Il semble donc que FOCC ne demande pas à la présente étape de faire créditer à son compte fiscal les pénalités et intérêts payés par Petro-Canada.

[59] En résumé, FOCC soutient que, par suite de l'accord de cession de revenus conclu par elle avec FMCI relativement à l'élément terrestre des travaux exécutés dans le cadre de l'accord Terra Nova, elle est devenue le bénéficiaire en droit des sommes payées par Petro-Canada à cet égard. Par conséquent, les sommes que Petro-Canada a payées en exécution des cotisations établies sous le régime de l'article 105 du Règlement pour les années d'imposition 1999 à 2002 auraient dû être créditées au compte fiscal de FOCC et non à celui de FMCI.

[60] Je ne puis souscrire à ces prétentions.

[61] Premièrement, FOCC n'a pas contesté les cotisations fiscales établies à son propre égard pour les années d'imposition 1999 à 2002. Ces cotisations sont donc définitives pour ce qui concerne aussi bien le montant d'impôts alors payable par FOCC que le calcul établissant à zéro le remboursement dû; voir le paragraphe 152(8) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[62] Je reconnais que le fait que les avis de confirmation émis par le ministre relativement à Petro-Canada portent que FMCI était le bénéficiaire des paiements faits par Petro-Canada au titre des travaux terrestres ne décide pas la question pour ce qui concerne FOCC. En effet, FOCC ne peut être liée par ce raisonnement du ministre, puisqu'il se rapporte à un autre contribuable; voir par exemple les paragraphes 6 à 9 de *Gaucher c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 1869 (C.A.) (QL).

[63] Cela dit, l'examen que j'ai moi-même effectué de la question ne me convainc pas que FOCC ait été le bénéficiaire en droit des paiements faits par Petro-Canada, de sorte que les sommes retenues par cette dernière devraient être créditées à son compte fiscal. En fait, je suis d'avis que le ministre a eu raison de conclure que FMCI était le bénéficiaire des sommes en question.

[64] Les obligations contractuelles des propriétaires touchant les travaux à effectuer dans le cadre du projet Terra Nova — aussi bien sur le territoire terrestre du Canada qu'à l'extérieur de ce territoire — les liaient envers FMCI et non FOCC.

[65] The fact that FMCI may have entered into a subcontract with FOCC, and may also have assigned a portion of the contractual payments due to FMCI to FOCC (representing the value of the in-Canada portion of the work provided by FOCC), does not change the fact that it was FMCI that was the payee under the Terra Nova Agreement, and not FOCC.

[66] Indeed, the Terra Nova Agreement specifically prohibited FMCI from assigning any of its rights, interests or obligations to a third party such as FOCC. While the Terra Nova Agreement did authorize FMCI to assign monies due to it under the Agreement, the assignment of revenues to FOCC by FMCI did not create any contractual rights or obligations as between FOCC and Petro-Canada.

[67] It is noteworthy that under the provisions of the assignment of revenues, FMCI specifically reserved its right to sue Petro-Canada in the event that Petro-Canada did not pay FOCC. This was necessary, as FOCC would not have had any contractual remedies against Petro-Canada, in the event that its invoices were not paid. Indeed, in the absence of any contractual relationship between FOCC and Petro-Canada, FOCC's remedies for non-payment would have been against FMCI under the terms of the subcontract between FMCI and FOCC, and not against Petro-Canada.

[68] As a consequence, it is clear that the legal payee of the monies disbursed by Petro-Canada with respect to the in-Canada portion of the work performed on the Terra Nova project in the course of the 1999-2002 taxation years was FMCI. Given that FMCI was admittedly a non-resident company, section 105 [of the Regulations] obligated Petro-Canada to withhold 15% of the monies paid to FMCI, and to remit them to the taxation authorities, to the credit of FMCI's account.

[69] As a result, there has been no overpayment of tax by FOCC.

[70] It may be that FMCI has overpaid its Canadian taxes, given that it appears that all of the monies received by FMCI in relation to the Terra Nova project may have

[65] Que FMCI ait passé un contrat de sous-traitance avec FOCC et lui ait en outre cédé une partie des paiements contractuels qui lui revenaient (au titre de la valeur des travaux effectués par FOCC sur le territoire terrestre) ne change rien au fait que FMCI, et non FOCC, était le bénéficiaire dans le cadre de l'accord Terra Nova.

[66] En fait, l'accord Terra Nova interdisait explicitement à FMCI de céder quelque partie que ce soit de ses droits, intérêts ou obligations à un tiers tel que FOCC. S'il est vrai que l'accord Terra Nova autorisait FMCI à céder des créances constituées en vertu de ses clauses, la cession de revenus opérée par FMCI en faveur de FOCC n'a pas créé d'obligations ni de droits contractuels entre cette dernière et Petro-Canada.

[67] Il est intéressant de noter que, dans l'accord de cession de revenus, FMCI s'est explicitement réservé le droit de poursuivre Petro-Canada dans le cas où elle ne paierait pas FOCC. Cette clause était nécessaire, puisque FOCC n'aurait eu autrement aucun recours contractuel contre Petro-Canada si celle-ci n'avait pas payé ses factures. Dans les faits, en l'absence de tout lien contractuel entre Petro-Canada et FOCC, celle-ci ne pouvait exercer de recours pour non-paiement que contre FMCI — en invoquant les stipulations du contrat de sous-traitance qui la liait à cette dernière — et n'en avait aucun contre Petro-Canada.

[68] Il ressort à l'évidence de ce qui précède que FMCI était bel et bien le bénéficiaire en droit des sommes décaissées durant les années d'imposition 1999 à 2002 par Petro-Canada en paiement des travaux exécutés sur le territoire terrestre du Canada dans le cadre du projet Terra Nova. Étant donné que FMCI était de l'aveu général une société non résidente, l'article 105 du Règlement obligeait Petro-Canada à déduire 15 % des sommes payées à l'entreprise suisse et à les remettre au fisc, au crédit du compte de cette dernière.

[69] Il s'ensuit que FOCC n'a pas payé d'impôts en trop.

[70] Il se peut que FMCI ait payé en trop des impôts canadiens, puisqu'il apparaît que la totalité des sommes qu'elle a reçues relativement au projet Terra Nova pour-

been expensed out to FOCC. However, it is only the non-resident company that can seek a refund of the withholding tax paid by Petro-Canada: see *Sentinel Hill No. 29 Limited Partnership v. Canada (Attorney General)* (2008), 89 O.R. (3d) 30 (C.A.), at paragraph 10.

[71] That is, it would have been open to FMCI to seek a return of the amounts withheld by Petro-Canada by filing Canadian income tax returns reflecting the monies received from Petro-Canada and deducting the amounts paid to FOCC. FMCI's failure to do so in a timely manner does not create a right on the part of FOCC to recoup the monies that may be owing to FMCI through the refund process.

[72] At the end of the day, it appears that the source of FOCC's difficulties is not the Canada Revenue Agency or the Minister of National Revenue. The fact that FOCC may have paid out the sum of \$2 821 050.33 twice in relation to the same earned income does not result from an overpayment of taxes made by FOCC. Rather it results from FOCC's decision to indemnify Petro-Canada for the \$3 728 153 in taxes, penalties and interest that it paid in relation to the withholding tax that the Minister claimed was owing in relation to the payments made by Petro-Canada for the work done in accordance with the Terra Nova Agreement.

Conclusion

[73] For these reasons, FOCC has not persuaded me that the Minister erred in rejecting its request for a refund, and the application for judicial review will be dismissed, with costs.

JUDGMENT

THIS COURT ORDERS AND ADJUDGES that this application for judicial review is dismissed, with costs.

rait avoir été imputée aux résultats de FOCC. Cependant, seule la société non résidente peut demander un remboursement de la somme payée par Petro-Canada au titre de l'impôt à retenir; voir le paragraphe 10 de *Sentinel Hill No. 29 Limited Partnership v. Canada (Attorney General)* (2008), 89 O.R. (3d) 30 (C.A.).

[71] En effet, il aurait été loisible à FMCI de demander le remboursement de l'impôt retenu par Petro-Canada en produisant des déclarations canadiennes d'impôt sur le revenu où elle aurait fait état des sommes reçues de Petro-Canada et déduit les sommes payées à FOCC. Le fait que FMCI n'ait pas tiré parti de cette possibilité quand il en était encore temps ne donne pas à FOCC le droit de récupérer au moyen de la procédure de remboursement l'argent que le fisc pourrait devoir à sa société mère.

[72] En fin de compte, il apparaît que la source des difficultés de FOCC n'est pas l'Agence du revenu du Canada ni le ministre du Revenu national. Le fait que FOCC puisse avoir payé deux fois au fisc la somme de 2 821 050,33 \$ sur le même revenu gagné n'est pas attribuable à un paiement en trop d'impôts de sa part, mais plutôt à sa décision d'indemniser Petro-Canada du versement de 3 728 153 \$ au titre de l'impôt à retenir, pénalités et intérêts compris, montant dont le ministre estimait cette dernière redevable au fisc relativement à la rémunération des travaux effectués dans le cadre de l'accord Terra Nova.

Conclusion

[73] Pour ces motifs, FOCC ne m'a pas convaincue que le ministre a commis une erreur en rejetant sa demande de remboursement, et la présente demande de contrôle judiciaire sera rejetée, avec dépens.

JUGEMENT

LA COUR STATUE que la présente demande de contrôle judiciaire est rejetée, avec dépens.

APPENDIX

164. (1) If the return of a taxpayer's income for a taxation year has been made within 3 years from the end of the year, the Minister

(a) may,

(i) before mailing the notice of assessment for the year, where the taxpayer is, for any purpose of the definition "refundable investment tax credit" (as defined in subsection 127.1(2)), a qualifying corporation (as defined in that subsection) and claims in its return of income for the year to have paid an amount on account of its tax payable under this Part for the year because of subsection 127.1(1) in respect of its refundable investment tax credit (as defined in subsection 127.1(2)), refund all or part of any amount claimed in the return as an overpayment for the year, not exceeding the amount by which the total determined under paragraph (f) of the definition "refundable investment tax credit" in subsection 127.1(2) in respect of the taxpayer for the year exceeds the total determined under paragraph (g) of that definition in respect of the taxpayer for the year,

(ii) before mailing the notice of assessment for the year, where the taxpayer is a qualified corporation (as defined in subsection 125.4(1)) or an eligible production corporation (as defined in subsection 125.5(1)) and an amount is deemed under subsection 125.4(3) or 125.5(3) to have been paid on account of its tax payable under this Part for the year, refund all or part of any amount claimed in the return as an overpayment for the year, not exceeding the total of those amounts so deemed to have been paid, and

(iii) on or after mailing the notice of assessment for the year, refund any overpayment for the year, to the extent that the overpayment was not refunded pursuant to subparagraph (i) or (ii); and

(b) shall, with all due dispatch, make the refund referred to in subparagraph (a)(iii) after mailing the notice of assessment if application for it is made in writing by the taxpayer within the period within which the Minister would be allowed under subsection 152(4) to assess tax payable under this Part by the taxpayer for the year if that subsection were read without reference to paragraph 152(4)(a).

(1.1) Subject to subsection (1.2), where a taxpayer

(a) has under section 165 served a notice of objection to an assessment and the Minister has not within 120 days after

ANNEXE

164. (1) Si la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition est produite dans les trois ans suivant la fin de l'année, le ministre :

a) peut faire ce qui suit :

(i) avant de poster l'avis de cotisation pour l'année — si le contribuable est, pour l'application de la définition de « crédit d'impôt à l'investissement remboursable » au paragraphe 127.1(2), une société admissible au sens de ce paragraphe qui, dans sa déclaration de revenu pour l'année, déclare avoir payé un montant au titre de son impôt payable en vertu de la présente partie pour l'année par l'effet du paragraphe 127.1(1) et relativement à son crédit d'impôt à l'investissement remboursable au sens du paragraphe 127.1(2) — rembourser tout ou partie du montant demandé dans la déclaration à titre de paiement en trop pour l'année, jusqu'à concurrence de l'excédent du total visé à l'alinéa c) de la définition de « crédit d'impôt à l'investissement remboursable » au paragraphe 127.1(2) sur le total visé à l'alinéa d) de cette définition, quant au contribuable pour l'année,

(ii) avant de poster l'avis de cotisation pour l'année — si le contribuable est une société admissible, au sens du paragraphe 125.4(1), ou une société de production admissible, au sens du paragraphe 125.5(1) et si un montant est réputé par les paragraphes 125.4(3) ou 125.5(3) avoir été payé au titre de son impôt payable en vertu de la présente partie pour l'année — rembourser tout ou partie du montant demandé dans la déclaration à titre de paiement en trop pour l'année, jusqu'à concurrence du total des montants ainsi réputés avoir été payés,

(iii) lors de la mise à la poste de l'avis de cotisation pour l'année ou par la suite, rembourser tout paiement en trop pour l'année, dans la mesure où ce paiement n'est pas remboursé en application des sous-alinéas (i) ou (ii);

b) doit effectuer le remboursement visé au sous-alinéa a)(iii) avec diligence après avoir posté l'avis de cotisation, si le contribuable en fait la demande par écrit au cours de la période pendant laquelle le ministre pourrait établir, aux termes du paragraphe 152(4), une cotisation concernant l'impôt payable en vertu de la présente partie par le contribuable pour l'année s'il n'était pas tenu compte de l'alinéa 152(4)a).

(1.1) Sous réserve du paragraphe (1.2), lorsqu'un contribuable demande au ministre, par écrit, un remboursement ou la remise d'une garantie, alors qu'il a :

a) soit signifié, conformément à l'article 165, un avis d'opposition à une cotisation, si le ministre, dans les 120 jours

the day of service confirmed or varied the assessment or made a reassessment in respect thereof, or

(b) has appealed from an assessment to the Tax Court of Canada,

and has applied in writing to the Minister for a payment or surrender of security, the Minister shall, where no authorization has been granted under subsection 225.2(2) in respect of the amount assessed, with all due dispatch repay all amounts paid on account of that amount or surrender security accepted therefor to the extent that

(c) the lesser of

(i) the total of the amounts so paid and the value of the security, and (ii) the amount so assessed exceeds (d) the total of (i) the amount, if any, so assessed that is not in controversy, and

(ii) where the taxpayer is a large corporation (within the meaning assigned by subsection 225.1(8)), 1/2 of the amount so assessed that is in controversy.

(d) the total of

(i) the amount, if any, so assessed that is not in controversy, and

(ii) where the taxpayer is a large corporation (within the meaning assigned by subsection 225.1(8)), 1/2 of the amount so assessed that is in controversy.

suitant la date de signification, n'a pas confirmé ou modifié la cotisation ni établi une nouvelle cotisation à cet égard;

b) soit appelé d'une cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt,

le ministre, si aucune autorisation n'a été accordée en application du paragraphe 225.2(2) à l'égard du montant de la cotisation, avec diligence, rembourse les sommes versées sur ce montant ou remet la garantie acceptée pour ce montant, jusqu'à concurrence de l'excédent du montant visé à l'alinéa c) sur le montant visé à l'alinéa d) :

c) le moins élevé des montants suivants :

(i) le total des sommes ainsi versées et de la valeur de la garantie,

(ii) le montant de cette cotisation;

d) le total des montants suivants :

(i) la partie du montant de cette cotisation qui n'est pas en litige,

(ii) si le contribuable est une grande société, au sens du paragraphe 225.1(8), la moitié de la partie du montant de cette cotisation qui est en litige.