

T-1525-95

Michelin North America (Canada) Inc. (Appellant)

v.

Her Majesty the Queen (Respondent)**INDEXED AS: MICHELIN NORTH AMERICA (CANADA) INC.
v. CANADA (T.D.)**Trial Division, Blais J.—Toronto, February 29;
Ottawa, March 28, 2000.*Customs and Excise — Excise Tax Act — Refund under
Excise Tax Act, s. 68.2 — Legally effective sale — General
Anti-Avoidance Rule under ETA, s. 274 applied — Circum-
stances surrounding transactions fail to establish any bona
fide purpose other than to obtain tax benefit — Transaction
devoid of commercial objective.*

This was an appeal from a decision of the Canadian International Trade Tribunal (CITT) dated March 22, 1995 affirming the MNR's decision rejecting the appellant's application for a federal sales tax (FST) refund pursuant to section 68.2 of the *Excise Tax Act* (ETA) with respect to a sale of imported tires by Michelin to Uniroyal in December 1990. The CITT concluded that although the transaction was a legally effective sale for the purpose of section 68.2 of the ETA, it met the necessary conditions of the general anti-avoidance rule (GAAR) set out in section 274 of the ETA, and that the MNR had rightly denied the refund.

The two issues were whether the transaction was a legally ineffective sale which disentitled the appellant to the refund claimed, and whether GAAR applied in the circumstances to deny the appellant the refund claimed.

Held, the appeal should be dismissed.

With the contract documents, the appellant has demonstrated, as it had the onus of doing, that the sale was legally effective for the purpose of section 68.2 of the ETA.

However, GAAR applied to deny the appellant the refund even though it was not mentioned in the decision. Section 68.2 was clearly retroactive. It was incumbent on the appellant to prove that it had the right to a refund pursuant to section 68.2 of the ETA. It had to satisfy the conditions set out in subsection 68.2(1), but remain outside the scope of subsection 68.2(2). Absent section 274, the transaction would have allowed the appellant to receive a full refund of

T-1525-95

Michelin North America (Canada) Inc. (appelante)

c.

Sa Majesté la Reine (intimée)**RÉPERTORIÉ: MICHELIN NORTH AMERICA (CANADA) INC.
c. CANADA (1^{re} INST.)**Section de première instance, juge Blais—Toronto, 29
février; Ottawa, 28 mars 2000.*Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Rem-
boursement conformément à l'art. 68.2 de la Loi sur la taxe
d'accise — Vente légalement valable — Règle générale anti-
évitement prévue à l'art. 274 de la LTA appliquée — Les
circonstances dans lesquelles les opérations ont été faites
n'établissent pas l'existence d'un objectif véritable autre que
l'obtention d'un avantage fiscal — L'opération ne visait
aucun objectif commercial.*

Il s'agit d'un appel d'une décision rendue en date du 22 mars 1995 par laquelle le Tribunal canadien du commerce extérieur (le TCCE) a confirmé la décision du MRN de rejeter la demande de remboursement de la taxe de vente fédérale (la TVF) qu'a présentée l'appelante en application de l'article 68.2 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la LTA) relativement à la vente de pneus importés par Michelin à Uniroyal en décembre 1990. Le TCCE a conclu que, même si l'opération constituait une vente légalement valable aux fins de l'article 68.2 de la LTA, elle remplissait les conditions nécessaires de la règle générale anti-évitement (la RGAÉ) prévue à l'article 274 de la LTA, et que c'est à bon droit que le MRN avait refusé le remboursement.

Les deux questions litigieuses sont de savoir si l'opération est une vente non valable légalement qui prive l'appelante du remboursement qu'elle a demandé et si la RGAÉ s'applique dans les circonstances de façon à priver l'appelante du remboursement qu'elle a demandé.

Jugement: l'appel est rejeté.

À l'aide des documents relatifs au contrat, l'appelante a démontré, comme il lui incombait de le faire, que la vente est légalement valable aux fins de l'article 68.2 de la LTA.

Cependant, la RGAÉ s'applique de façon à priver l'appelante du remboursement même si elle n'a pas été mentionnée dans la décision. L'article 68.2 a clairement un effet rétroactif. Il incombe à l'appelante d'établir qu'elle a droit à un remboursement conformément à l'article 68.2 de la LTA. Non seulement doit-elle remplir les conditions énoncées au paragraphe 68.2(1), mais elle doit également ne pas être visée par le paragraphe 68.2(2). N'eût été l'article

the FST paid at the rate of 13.5%, instead of the prescribed rebate of 8.1%. The tax benefit (defined in section 274) would have been \$800,521.20.

The circumstances surrounding the transaction fail to establish any *bona fide* purpose other than to obtain a tax benefit, and the appellant has not put forth any evidence which would contradict this conclusion. The appellant even conceded that the series of transactions with Uniroyal were conducted for the purpose of obtaining that tax benefit. The transaction was otherwise devoid of any commercial objective, and it had as its real purpose the avoidance of ordinary tax consequences.

The MNR was not precluded from raising GAAR at a later stage even though it had not even been mentioned in the notice of decision rejecting the refund application. The taxpayer's liability is the same whether the notice of assessment is mistaken or is never sent at all. Subsection 274(7) did not create an obligation on the MNR to inform the taxpayer that GAAR was being applied. It did not create an obligation that was any different from his normal obligation to inform the taxpayer of the reason why an application for refund was being rejected.

It was obvious that the transaction, which was followed by another transaction a few days later with the result that the goods sold on December 28, 1990 were sold back to Michelin on January 2, 1991, demonstrated that Michelin's objective behind the two transactions was to obtain a refund of 13.5% of the FST paid, whereas pursuant to the *Federal Sales Tax Inventory Rebate Regulations*, Michelin would have been entitled to a refund of 8.1%

274, l'opération aurait permis à l'appelante de recevoir un remboursement complet de la TVF, payable au taux de 13,5 %, au lieu du remboursement prévu de 8,1 %. L'avantage fiscal (défini à l'article 274) aurait été de 800 521,20 \$.

Les circonstances dans lesquelles l'opération a été faite n'établissent pas l'existence d'un objectif véritable autre que l'obtention d'un avantage fiscal, et l'appelante n'a produit aucune preuve qui contredit cette conclusion. L'appelante a même concédé que la série d'opérations impliquant Uniroyal a été conclue en vue d'obtenir cet avantage fiscal. L'opération ne vise pas d'autre objectif commercial et son véritable objectif consiste à éviter des conséquences fiscales habituelles.

Le MRN pouvait invoquer la RGAÉ à un stade ultérieur même s'il ne l'avait pas mentionnée dans son avis de décision de rejeter la demande de remboursement. L'obligation du contribuable est la même, que l'avis de cotisation soit erroné ou qu'il ne lui ait jamais été envoyé. Le paragraphe 274(7) n'imposait pas au MRN l'obligation d'informer le contribuable que la RGAÉ s'appliquait. Il n'imposait pas au MRN une obligation qui différerait de l'obligation, qui lui incombe habituellement, d'informer le contribuable de la raison pour laquelle une demande de remboursement est rejetée.

Il est évident que l'opération, qui a été suivie quelques jours plus tard par une autre opération dans laquelle les marchandises qui ont été vendues le 28 décembre 1990 ont été revendues à Michelin le 2 janvier 1991, démontre que l'objectif que Michelin visait en effectuant les deux opérations consistait à obtenir un remboursement de 13,5 % de la TVF payée, alors qu'en vertu du *Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire*, elle aurait eu droit à un remboursement de 8,1 %.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Civil Code of Lower Canada, Art. 1472.

Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 50(1) (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 42, s. 4), 68.2 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34; S.C. 1993, c. 27, s. 2), 81.19 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52), 81.21 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52), 81.22 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52), 81.23 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52), 81.24 (as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52), 274 (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12).

Federal Sales Tax Inventory Rebate Regulations, SOR/91-52.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Code civil du Bas-Canada, art. 1472.

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 74(5) (mod. par S.C. 1986, ch. 6, art. 37).

Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 50(1) (mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 42, art. 4), 68.2 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 34; L.C. 1993, ch. 27, art. 2), 81.19 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52), 81.21 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52), 81.22 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52), 81.23 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52), 81.24 (édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52), 274 (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12).

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 74(5) (as am. by S.C. 1986, c. 6, s. 37).

Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire, DORS/91-52.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Stuart Investments Ltd. v. The Queen, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *OSFC Holdings Ltd. v. Canada* (1999), 99 DTC 1044 (T.C.C.); *RMM Canadian Enterprises Inc. v. Canada*, [1998] 1 C.T.C. 2300; (1997), 97 DTC 302 (T.C.C.); *Riendeau (L.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 64; (1991), 91 DTC 5416; 132 N.R. 157 (F.C.A.); affg [1990] 1 C.T.C. 141; (1989), 90 DTC 6076; 31 F.T.R. 123 (F.C.T.D.); *Haro Pacific Enterprises Ltd. v. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 493; (1990), 90 DTC 6583 (F.C.T.D.).

APPEAL from a decision of the Canadian International Trade Tribunal (*Michelin Tires (Canada) Ltd. v. M.N.R.*, [1995] C.I.T.T. No. 20 (QL)) affirming the MNR's decision rejecting the appellant's application for a Federal Sales Tax refund pursuant to section 68.2 of the *Excise Tax Act* (ETA) with respect to a sale of imported tires by Michelin to Uniroyal. Appeal dismissed.

APPEARANCES:

Dalton J. Albrecht and *Richard B. Thomas* for appellant.
Michael F. Ciavaglia and *Susanne G. Pereira* for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

McMillan Binch, Toronto, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

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

[1] BLAIS J.: This is an appeal by Michelin North America (Canada) Inc. (Michelin) pursuant to section 81.24 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52] of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, as amended (ETA), of the

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Stuart Investments Ltd. c. La Reine, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *OSFC Holdings Ltd. c. Canada* (1999), 99 DTC 1044 (C.C.I.); *RMM Canadian Enterprises Inc. c. Canada*, [1998] 1 C.T.C. 2300; (1997), 97 DTC 302 (C.C.I.); *Riendeau (L.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 64; (1991), 91 DTC 5416; 132 N.R. 157 (C.A.F.); conf. [1990] 1 C.T.C. 141; (1989), 90 DTC 6076; 31 F.T.R. 123 (C.F. 1^{re} inst.); *Haro Pacific Enterprises Ltd. c. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 493; (1990), 90 DTC 6583 (C.F. 1^{re} inst.).

APPEL d'une décision du Tribunal canadien du commerce extérieur (*Société canadienne des pneus Michelin Ltée c. M.R.N.*, [1995] T.C.C.E. n° 20 (QL)) confirmant la décision par laquelle le MRN a rejeté la demande de remboursement de la taxe de vente fédérale qu'a présentée l'appelante conformément à l'article 68.2 de la *Loi sur la taxe d'accise* (LTA) relativement à une vente de pneus importés par Michelin à Uniroyal. Appel rejeté.

ONT COMPARU:

Dalton J. Albrecht et *Richard B. Thomas* pour l'appelante.
Michael F. Ciavaglia et *Susanne G. Pereira* pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

McMillan Binch, Toronto, pour l'appelante.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

[1] LE JUGE BLAIS: Il s'agit d'un appel, fondé sur l'article 81.24 [édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52] de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, modifiée (la LTA), que Michelin North America (Canada) Inc.

decision of the Canadian International Trade Tribunal (CITT) dated March 23, 1995 [[1995] C.I.T.T. No. 20 (QL)] with respect to the denial by the Minister of National Revenue (Minister) of a refund pursuant to section 68.2 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 34; S.C. 1993, c. 27, s. 2] of the ETA. (Both parties have stated that the decision was March 23, 1995, however, the decision is dated March 22, 1995.)

[2] Section 81.24 of the ETA states that any party to an appeal to the Tribunal under section 81.19 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52], 81.21 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52], 81.22 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52] or 81.23 [as enacted by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 38; (4th Supp.), c. 47, s. 52] may, within 120 days after the day on which the decision of the Tribunal is sent to that party, appeal the decision to the Federal Court, Trial Division. The appeal to the Tribunal was brought pursuant to section 81.19 of the ETA.

FACTS

[3] Both parties have agreed to file an agreed statement of facts.

DECISION OF THE CITT

[4] The CITT concluded that the December 28, 1990 transaction constitutes a legally effective sale for the purpose of section 68.2 of the ETA.

[5] After determining that it has jurisdiction to consider the applicability of the general anti-avoidance rule (GAAR), the Tribunal concluded that although there was a sale of the imported tires by Michelin to Uniroyal, the Tribunal was of the opinion that all the necessary conditions of section 274 [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12] of the Act had been met. Having held that GAAR applied, the Tribunal concluded that the Minister rightly denied the federal sales tax (FST) refund.

(Michelin) a formé contre la décision, datée du 23 mars 1995 [[1995] T.C.C.E. n° 20 (QL)], que le Tribunal canadien du commerce extérieur (le TCCE) a rendue à l'égard du refus du ministre du Revenu national (le ministre) d'accorder un remboursement conformément à l'article 68.2 [édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 34; L.C. 1993, ch. 27, art. 2] de la LTA. (Les deux parties ont déclaré que la décision était datée du 23 mars 1995; en réalité, elle est datée du 22 mars 1995.)

[2] L'article 81.24 de la LTA prévoit que toute partie à un appel entendu par le Tribunal en vertu de l'article 81.19 [édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52], 81.21 [édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52], 81.22 [édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52] ou 81.23 [édicte par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 38; (4^e suppl.), ch. 47, art. 52] peut, dans un délai de 120 jours suivant la date d'envoi de la décision du Tribunal, en appeler de cette décision à la Section de première instance de la Cour fédérale. L'appel a été formé devant le Tribunal conformément à l'article 81.19 de la LTA.

LES FAITS

[3] Les deux parties ont convenu de déposer un exposé conjoint des faits.

LA DÉCISION DU TCCE

[4] Le TCCE a conclu que l'opération du 28 décembre 1990 constituait une vente légalement valable aux fins de l'article 68.2 de la LTA.

[5] Après avoir déterminé qu'il avait compétence pour juger de l'applicabilité de la règle générale anti-évitement (RGAE), le Tribunal a conclu que même si les pneus importés ont été vendus par Michelin à Uniroyal, toutes les conditions nécessaires de l'article 274 [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12] de la LTA avaient été remplies. Ayant statué que la RGAE s'appliquait, le Tribunal a conclu que c'est à bon droit que le ministre avait refusé le remboursement de la taxe de vente fédérale (TVF).

THE APPELLANT'S POSITION

[6] The appellant asserts that the transaction was legal and that it is entitled to an FST refund in the amount of \$2,265,929 pursuant to section 68.2 of the ETA.

[7] The appellant further submits that the FST was paid in respect of the goods on which the application for a refund was based pursuant to subsection 50(1) [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 42, s. 4] of the ETA. The appellant points to the fact that the goods were sold on an FST exempt basis to Uniroyal and that the application for a refund was filed within the two-year limitation period.

[8] The appellant submits that the GAAR provision cannot be invoked by the respondent since GAAR was not assessed by the respondent in rejecting the refund application.

[9] Alternatively, the appellant submits that GAAR does not apply on its terms to the factual circumstances at hand and that the onus of proving the misuse of section 68.2 or an abuse of the ETA rests with the respondent.

THE RESPONDENT'S POSITION

[10] It is the respondent's position that, in all circumstances, the December 28, 1990 sale was legally ineffective, and that, therefore, the appellant was not entitled to claim a refund of FST under section 68.2 of the ETA.

[11] Alternatively, if the sale was legally effective, it was subject to the application of GAAR as set out in section 274 of the ETA. The respondent submits that GAAR applies to disentitle the appellant to the full FST refund for which it applied for.

ISSUES

[12] Referring to the pre-trial conference memorandum, there are two issues to be determined at trial:

LA POSITION DE L'APPELANTE

[6] L'appelante soutient que l'opération était légale et qu'elle avait droit à un remboursement de la TVF, soit la somme de 2 265 929 \$, en vertu de l'article 68.2 de la LTA.

[7] L'appelante a également fait valoir que la TVF avait été payée à l'égard des marchandises sur lesquelles la demande de remboursement était fondée, conformément au paragraphe 50(1) [mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 42, art. 4] de la LTA. Elle fait remarquer que les marchandises ont été vendues à Uniroyal sur le fondement d'une exemption de la TVF et que la demande de remboursement a été présentée dans le délai prescrit de deux ans.

[8] L'appelante avance que la RGAÉ ne peut être invoquée par l'intimée étant donné que cette dernière n'en a pas tenu compte lorsqu'elle a rejeté la demande de remboursement.

[9] De façon subsidiaire, l'appelante soutient que la RGAÉ ne s'applique pas aux circonstances de l'espèce et qu'il incombe à l'intimée d'établir que l'article 68.2, voire la LTA, ont été utilisés abusivement.

LA POSITION DE L'INTIMÉE

[10] L'intimée soutient que, vu les circonstances, la vente du 28 décembre 1990 n'était pas légalement valable et qu'en conséquence, l'appelante n'avait pas le droit de présenter une demande de remboursement de la TVF au titre de l'article 68.2 de la LTA.

[11] De façon subsidiaire, dans le cas où la vente était légalement valable, elle était assujettie à l'application de la RGAÉ, comme le prévoit l'article 274 de la LTA. L'intimée fait valoir que la RGAÉ s'applique de façon à priver l'appelante du remboursement complet de la TVF qu'elle avait demandé.

LES QUESTIONS LITIGIEUSES

[12] J'estime, sur la base du mémoire de la conférence préparatoire à l'instruction, que la présente affaire soulève deux questions litigieuses:

1. Whether the December 28, 1990, transaction was a legally ineffective sale which disentitled the appellant to the refund claimed under section 68.2 of the *Excise Tax Act*.
 2. Whether the general anti-avoidance rule (GAAR) set out in section 274 of the *Excise Tax Act* applies in the circumstances to deny the appellant the refund claimed under section 68.2 of the *Excise Tax Act*.
1. L'opération du 28 décembre 1990 était-elle une vente non valable légalement qui privait l'appellante du remboursement qu'elle avait demandé au titre de l'article 68.2 de la *Loi sur la taxe d'accise*?
 2. La règle générale anti-évitement (RGAÉ) prévue à l'article 274 de la *Loi sur la taxe d'accise* s'applique-t-elle dans les circonstances de façon à priver l'appellante du remboursement qu'elle a demandé au titre de l'article 68.2 de la *Loi sur la taxe d'accise*?

ANALYSIS

[13] As to the first issue regarding the legality of the sale, the appellant has the burden of proof. It must demonstrate that the sale was legal.

[14] Clause 10 of the contract between Uniroyal and Michelin states that the agreement will be in accordance with the law of Quebec. The *Civil Code of Lower Canada* states at Article 1472 that:

1472. Sale is a contract by which one party gives a thing to the other for a price in money which the latter obliges himself to pay for it.

[15] In the present case, the tires were sold, both financial statements of the companies show the sale. Furthermore, there was a storage contract for which Uniroyal paid Michelin \$30,000/week. Uniroyal also obtained insurance for the relevant period. Resolutions were passed on both sides authorizing the sales. There was no condition in the agreement to repurchase the tires.

[16] Justice Wilson in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at page 540, explained:

I am also of the view that the business purpose test and the sham test are two distinct tests. A transaction may be effectual and not in any sense a sham (as in this case) but may have no business purpose other than the tax purpose. The question then is whether the Minister is entitled to ignore it on that ground alone. If he is, then a massive inroad is made into Lord Tomlin's dictum that "Every man

L'ANALYSE

[13] En ce qui concerne la première question litigieuse, qui porte sur la légalité de la vente, le fardeau de la preuve incombe à l'appellante, qui doit établir que la vente était légale.

[14] La clause 10 du contrat que Uniroyal et Michelin ont conclu prévoit que l'entente est conforme au droit québécois. Voici ce que le *Code civil du Bas-Canada* prévoit, à l'article 1472:

1472. La vente est un contrat par lequel une personne donne une chose à une autre, moyennant un prix en argent que la dernière s'oblige de payer.

[15] En l'espèce, les pneus ont été vendus, les états financiers des deux sociétés faisant état de la vente. En outre, un contrat d'entreposage, en vertu duquel Uniroyal versait à Michelin 30 000 \$ par semaine, a été conclu. Uniroyal a également souscrit à des assurances pour la période pertinente. Les deux parties ont adopté des résolutions autorisant les ventes. L'entente ne contenait pas de condition en vue du rachat des pneus.

[16] M^{me} le juge Wilson a expliqué dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, à la page 540:

Je suis aussi d'avis que le critère de l'objet commercial et celui du trompe-l'œil sont deux critères distincts. Une opération peut être valide sans être un trompe-l'œil de quelque façon (comme en l'espèce), mais elle peut n'avoir d'autre objet commercial qu'un objet fiscal. La question est donc de savoir si le Ministre a le droit de ne pas en tenir compte pour ce seul motif. Dans l'affirmative, c'est une

is entitled if he can to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be”: *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster*, [1936] A.C. 1, at p. 19. Indeed, it seems to me that the business purpose test is a complete rejection of Lord Tomlin’s principle.

The appellant would clearly be liable to pay tax on the income from the flavourings business if the business purpose test is part of our law since it is freely admitted that the saving of tax for the Finlayson conglomerate was the sole motivation for the transaction. In my opinion, the Federal Court of Appeal in *Minister of National Revenue v. Leon*, [1977] 1 F.C. 249, characterized a transaction which had no business purpose other than the tax purpose as a sham and was in error in so doing. I do not view that case as introducing the business purpose test as a test distinct from that of sham into our law and, indeed, if it is to be so viewed, I do not think it should be followed. I think Lord Tomlin’s principle is far too deeply entrenched in our tax law for the courts to reject it in the absence of clear statutory authority. No such authority has been put to us in this case.

[17] I have carefully reviewed the documents filed relating to the contract of December 28, 1990 and, in my view, the CITT was right when it concluded that the December 28, 1990 transaction constitutes a legally effective sale for the purpose of section 68.2 of the ETA.

[18] Relating to the applicability of GAAR, the first argument submitted by the applicant to the effect that GAAR does not apply because it was not even mentioned in the decision is, in my view, not founded. Section 68.2 amended in 1993 is retroactive as it plainly sets out.

[19] Section 274 of the ETA states:

274. (1) In this section,

“tax benefit” means a reduction, an avoidance or a deferral of tax or other amount payable under this Part or an increase in a refund or rebate of tax or other amount under this Part;

énorme brèche dans l’opinion incidente de lord Tomlin: [TRADUCTION] «Tout homme a le droit, s’il le peut, de diriger ses affaires de façon que son assujettissement aux impôts prescrits par les lois soit moindre qu’il ne le serait autrement», *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster*, [1936] A.C. 1, à la p. 19. En réalité, il me semble que le critère de l’objet commercial constitue un rejet total du principe énoncé par lord Tomlin.

L’appelante serait manifestement tenue de payer l’impôt sur le revenu de l’entreprise d’aromatisants si le critère de l’objet commercial faisait partie de notre droit puisqu’il est tout à fait reconnu que, pour le groupe Finlayson, l’économie d’impôt était le seul motif de l’opération. La Cour d’appel fédérale, dans l’arrêt *Ministre du Revenu national c. Leon*, [1977] 1 C.F. 249, a qualifié de trompe-l’œil une opération qui n’avait pas d’autre objet commercial que l’objet fiscal et, à mon avis, elle a eu tort de le faire. Je ne considère pas que cet arrêt-là introduit dans notre droit le critère de l’objet commercial en tant que critère distinct de celui du trompe-l’œil; s’il faut le considérer dans ce sens, je ne crois pas qu’il faille le suivre. Je crois que le principe exprimé par lord Tomlin est beaucoup trop ancré dans notre droit pour que les tribunaux puissent l’écarter en l’absence de disposition législative expresse. On ne nous a signalé aucun texte ayant cette portée, en l’espèce.

[17] J’ai soigneusement examiné les documents qui ont été déposés relativement au contrat du 28 décembre 1990; à mon avis, c’est à bon droit que le TCCE a conclu que l’opération du 28 décembre 1990 constitue une vente légalement valable pour les fins de l’article 68.2 de la LTA.

[18] En ce qui concerne l’applicabilité de la RGAÉ, je suis d’avis que le premier argument que l’appelante a soulevé, selon lequel la RGAÉ ne s’applique pas vu qu’elle n’a même pas été mentionnée dans la décision, n’est pas fondé. L’article 68.2, qui a été modifié en 1993, est un effet rétroactif, comme il le prévoit clairement.

[19] Voici le libellé de l’article 274 de la LTA:

274. (1) Les définitions qui suivent s’appliquent au présent article.

«attribut fiscal» S’agissant des attributs fiscaux d’une personne, taxe, taxe nette, crédit de taxe sur les intrants, remboursement ou autre montant payable par cette personne, ou montant qui lui est remboursable, en application de la présente partie, ainsi que tout autre montant à prendre en compte dans le calcul de la taxe, de la taxe nette, du crédit de taxe sur les intrants, du

“tax consequences” to a person means the amount of tax, net tax, input tax credit, rebate or other amount payable by, or refundable to, the person under this Part, or any other amount that is relevant to the purposes of computing that amount;

“transaction” includes an arrangement or event.

(2) Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that include that transaction.

(3) An avoidance transaction means any transaction

(a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit; or

(b) that is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result directly or indirectly in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit.

(4) For greater certainty, subsection (2) does not apply in respect of a transaction where it may reasonably be considered that the transaction would not result, directly or indirectly, in a misuse of the provisions of this Part or in an abuse having regard to the provisions of this Part (other than this section) read as a whole.

(5) Without restricting the generality of subsection (2),

(a) any input tax credit or any deduction in computing tax or net tax payable may be allowed or disallowed, in whole or in part,

(b) any such credit or deduction or a part thereof may be allocated to any person,

(c) the nature of any payment or other amount may be recharacterized, and

(d) the tax effects that would otherwise result from the application of other provisions of this Part may be ignored,

remboursement ou de l'autre montant payable par cette personne ou du montant qui lui est remboursable.

«avantage fiscal» Réduction, évitement ou report de taxe ou d'un autre montant payable en application de la présente partie ou augmentation d'un remboursement visé par la présente partie.

«opération» Y sont assimilés les conventions, les mécanismes et les événements.

(2) En cas d'opération d'évitement, les attributs fiscaux d'une personne doivent être déterminés de façon raisonnable dans les circonstances de sorte à supprimer un avantage fiscal qui, en l'absence du présent article, découlerait, directement ou indirectement, de cette opération ou d'une série d'opérations dont celle-ci fait partie.

(3) L'opération d'évitement s'entend:

a) soit de l'opération dont, en l'absence du présent article, découlerait, directement ou indirectement, un avantage fiscal, sauf s'il est raisonnable de considérer que l'opération est principalement effectuée pour des objets véritables—l'obtention d'un avantage fiscal n'étant pas considérée comme un objet véritable;

b) soit de l'opération qui fait partie d'une série d'opérations dont, en l'absence du présent article, découlerait, directement ou indirectement, un avantage fiscal, sauf s'il est raisonnable de considérer que l'opération est principalement effectuée pour des objets véritables—l'obtention d'un avantage fiscal n'étant pas considérée comme un objet véritable.

(4) Il est entendu que l'opération dont il est raisonnable de considérer qu'elle n'entraîne pas, directement ou indirectement, d'abus dans l'application des dispositions de la présente partie lue dans son ensemble—abstraction faite du présent article—n'est pas visée par le paragraphe (2).

(5) Sans préjudice de la portée générale du paragraphe (2), en vue de déterminer les attributs fiscaux d'une personne de façon raisonnable dans les circonstances de sorte à supprimer l'avantage fiscal qui, en l'absence du présent article, découlerait, directement ou indirectement, d'une opération d'évitement:

a) tout crédit de taxe sur les intrants et toute déduction dans le calcul de la taxe ou de la taxe nette payable peut être en totalité ou en partie admise ou refusé;

b) tout ou partie de ce crédit ou de cette déduction peut être attribuée à une personne;

c) la nature d'un paiement ou d'un autre montant peut être qualifiée autrement;

d) les effets fiscaux qui découleraient par ailleurs de l'application des autres dispositions de la présente partie peuvent ne pas être pris en compte.

in determining the tax consequences to a person as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that would, but for this section, result, directly or indirectly, from an avoidance transaction.

(6) Where, with respect to a transaction, a notice of assessment, reassessment or additional assessment involving the application of subsection (2) with respect to the transaction has been sent to a person, any person (other than a person to whom such a notice has been sent) shall be entitled, within one hundred and eighty days after the day of mailing of the notice, to request in writing that the Minister make an assessment, a reassessment or an additional assessment, applying subsection (2) with respect to that transaction.

(7) Notwithstanding any other provision of this Part, the tax consequences to any person following the application of this section shall only be determined through a notice of assessment, reassessment or additional assessment involving the application of this section.

(8) On receipt of a request by a person under subsection (6), the Minister shall, with all due dispatch, consider the request and, notwithstanding subsections 298(1) and (2), assess, reassess or make an additional assessment with respect to the person, except that an assessment, a reassessment or an additional assessment may be made under this subsection only to the extent that it may reasonably be regarded as relating to the transaction referred to in subsection (6).

[20] Relating to the burden of proof: In my view, the burden of proof lies with the appellant. The appellant is trying to prove that it has a right to a refund pursuant to section 68.2 of the ETA. It must satisfy the conditions set out in subsection 68.2(1), but it must also be outside the scope of subsection 68.2(2).

[21] Absent section 274, the December 1990 transaction would have allowed the appellant to receive a full refund of the FST paid at a rate of 13.5%, as opposed to the prescribed rebate of 8.1% available to other taxpayers in similar circumstances. This tax benefit would constitute a windfall to the appellant in the amount of \$800,521.20.

[22] As the respondent suggests, this windfall constitutes a tax benefit as contemplated by section 274.

(6) Dans les 180 jours suivant la mise à la poste d'un avis de cotisation, de nouvelle cotisation ou cotisation supplémentaire qui tient compte du paragraphe (2) en ce qui concerne une opération, toute personne (à l'exclusion du destinataire d'un tel avis) a le droit de demander par écrit au ministre d'établir à son égard une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire en application du paragraphe (2) en ce qui concerne l'opération.

(7) Nonobstant les autres dispositions de la présente partie, les attributs fiscaux d'une personne, par suite de l'application du présent article, ne peuvent être déterminés que par avis de cotisation, de nouvelle cotisation ou de cotisation supplémentaire, en tenant compte du présent article.

(8) Sur réception d'une demande présentée par une personne conformément au paragraphe (6), le ministre doit, dès que possible, après avoir examiné la demande et par dérogation aux paragraphes 298(1) et (2), établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire, en se fondant sur la demande. Toutefois, une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire ne peut être établie en application du présent paragraphe que s'il est raisonnable de considérer qu'elle concerne l'opération visée au paragraphe (6).

[20] En ce qui concerne le fardeau de la preuve, je suis d'avis qu'il incombe à l'appelante. L'appelante cherche à établir qu'elle a droit à un remboursement conformément à l'article 68.2 de la LTA. Non seulement doit-elle remplir les conditions énoncées au paragraphe 68.2(1), mais elle doit également ne pas être visée par le paragraphe 68.2(2).

[21] N'eût été l'article 274, l'opération de décembre 1990 aurait permis à l'appelante de recevoir un remboursement complet de la TVF, payable au taux de 13,5 %, par opposition au taux prévu de 8,1 % qui s'applique à d'autres contribuables dans des circonstances similaires. Cet avantage fiscal aurait procuré à l'appelante la jolie somme de 800 521,20 \$.

[22] Comme le propose l'intimée, cette somme constitue un avantage fiscal au sens de l'article 274.

[23] The appellant bears the onus of establishing an objectively reasonable explanation that the primary purpose for the transactions was something other than to obtain the tax benefit. In *OSFC Holdings Ltd. v. Canada*, the Court provided:

I must answer the following questions in relation to the application of GAAR:

1. But for the application of section 245, would the incorporation of 1004568, the formation of STIL II, and the sale by Standard of its interest in STIL II to the Appellant, or any of those transactions, have resulted in a tax benefit?
2. If the answer to the first question is yes, may the transaction, or transactions, reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for *bona fide* purposes other than to obtain the tax benefit?
3. If the answer to the first question is yes, and the answer to the second is no, did the transaction, or transactions, result, directly or indirectly in a misuse of the provisions of the Act, or an abuse of the provisions of the Act read as a whole?
4. If the first question is answered yes, the second no, and the third yes, then which of the remedies set out in subsection 245(5) is appropriate?¹

[24] The circumstances surrounding the transactions fail to establish any *bona fide* purpose other than to obtain a tax benefit, and the appellant has not put forth any evidence which would contradict this conclusion.

[25] In fact, the appellant concedes that the series of transactions with Uniroyal were conducted for the purpose of obtaining a refund of FST at the rate of 13.5% rather than the 8.1% FST rebate.

To be in a position to obtain a refund of the 13.5% FST that Michelin actually paid upon importation of the Imported Products rather than the 8.1% FST rebate, Michelin proposed to sell and Uniroyal Goodrich agreed to purchase the entire 1990 year end (Michelin's fiscal year ended on December 31) inventory of Imported Products on a tax-exempt basis.²

[26] I agree with counsel for the respondent that the transaction is otherwise devoid of any commercial

[23] Il incombe à l'appelante d'établir l'existence d'une explication objectivement raisonnable selon laquelle l'objectif principal des opérations était autre que l'obtention de l'avantage fiscal. Dans *OSFC Holdings Ltd. c. Canada*, la Cour a dit:

Je dois répondre aux questions suivantes se rapportant à l'application de la DGAE:

1. Sans l'application de l'article 245, est-ce que la constitution de la 1004568, la formation de la STIL II et la vente, par la Standard à l'appelante, de la participation de la Standard dans la STIL II ou l'une quelconque de ces opérations auraient donné lieu à un avantage fiscal?
2. Si la réponse à la première question est affirmative, est-il raisonnable de considérer que la ou les opérations ont principalement été effectuées pour des objets véritables—l'obtention de l'avantage fiscal n'étant pas considérée comme un objet véritable?
3. Si la réponse à la première question est affirmative et que la réponse à la deuxième question est négative, est-ce que la ou les opérations ont entraîné, directement ou indirectement, un abus dans l'application des dispositions de la Loi lue dans son ensemble?
4. S'il est répondu affirmativement à la première question, négativement à la deuxième question et affirmativement à la troisième, lequel des redressements prévus au paragraphe 245(5) est approprié¹?

[24] Les circonstances dans lesquelles les opérations ont été faites n'établissent pas l'existence d'un objectif véritable autre que l'obtention d'un avantage fiscal, et l'appelante n'a produit aucune preuve qui contredit cette conclusion.

[25] En fait, l'appelante a concédé que la série a été conclue d'opérations impliquant Uniroyal en vue d'obtenir un remboursement de la TVF au taux de 13,5 % au lieu de 8,1 %.

[TRADUCTION] Pour obtenir un remboursement au taux de 13,5 % de la TVF que Michelin a payée au regard de l'importation des produits en cause au lieu d'un remboursement au taux de 8,1 %, Michelin a proposé de vendre à Uniroyal Goodrich, qui a accepté d'acheter, tout l'inventaire de la fin de l'exercice 1990 (l'année financière de Michelin a pris fin le 31 décembre) des produits importés, sur la base que ceux-ci sont exempts d'impôt².

[26] Je suis également d'accord avec l'avocat de l'intimée que l'opération ne vise pas d'autre objectif

objective, and that it has as its real purpose the avoidance of ordinary tax consequences. In my opinion, it constitutes an abuse of the ETA as a whole.

A form of transaction that is otherwise devoid of any commercial objective, and that has as its real purpose the extraction of corporate surplus and the avoidance of the ordinary consequences of such a distribution, is an abuse of the Act as a whole.³

[27] In my view, the appellant failed to demonstrate that the December 28, 1990 transaction was not an avoidance transaction to which section 274 of the ETA should be applied.

[28] The appellant raised the fact that the Minister was precluded from raising GAAR at this stage of the proceedings before the CITT, because the notice of decision did not indicate that the appellant's application for a refund was being rejected on the basis of GAAR.

[29] In *Riendeau (L.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 64 (F.C.A.) (*Riendeau*), it was held at trial that as a matter of law, in the absence of some substantial and fundamental error on the Minister's part, the Minister was entitled to confirm his reassessment as he had done, even though it had originally been based upon a repealed subsection of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 74(5) (as am. by S.C. 1986, c. 6, s. 37)]. The Court of Appeal, dismissing the taxpayer's appeal, found that a taxpayer's liability to pay the tax is just the same whether a notice of assessment is mistaken or is never sent at all. Further, it matters little under what section of the *Income Tax Act*, an assessment is made. What does matter is that the tax is due. The CITT had noted that the Court was of the view that the Minister's mental process in making an assessment cannot affect a taxpayer's liability to pay the tax imposed by the *Income Tax Act* itself and the Minister may correct a mistake.

In our view, the Minister's mental process in making an assessment cannot affect a taxpayers's liability to pay the tax imposed by the Act itself. He may correct a mistake.

commercial, et que son véritable objectif consiste à éviter des conséquences fiscales habituelles. À mon avis, cela constitue une application abusive de la LTA dans son ensemble:

Une opération qui est par ailleurs dépourvue de tout objectif commercial, et dont le but réel est de dépouiller le surplus de l'entreprise et d'éviter les conséquences ordinaires de pareille répartition, constitue un abus de la Loi dans son ensemble³.

[27] À mon sens, l'appelante a omis d'établir que l'opération du 28 décembre 1990 ne constituait pas une opération d'évitement à laquelle l'article 274 de la LTA doit s'appliquer.

[28] L'appelante a souligné le fait que le ministre ne pouvait invoquer la RGAÉ à ce stade de l'instance devant le TCCE vu que l'avis de décision ne mentionnait pas que la demande de remboursement de l'appelante avait été rejetée sur le fondement de la RGAÉ.

[29] Dans *Riendeau (L.) c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 64 (C.A.F.) (*Riendeau*), il a été conclu à l'instruction qu'en droit, en l'absence d'une quelconque erreur considérable et fondamentale de la part du ministre, ce dernier pouvait confirmer la nouvelle cotisation qu'il avait établie, même si elle était, à l'origine, fondée sur un alinéa abrogé de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 74(5) (mod. par S.C. 1986, ch. 6, art. 37)]. La Cour d'appel, rejetant l'appel que le contribuable avait formé, a conclu que l'obligation d'un contribuable de payer la taxe était exactement la même, qu'un avis de cotisation fût erroné ou qu'un tel avis ne lui eût jamais été envoyé. En outre, la question de savoir en vertu de quel article de la *Loi de l'impôt sur le revenu* la cotisation a été établie importe peu. Ce qui importe, c'est que la taxe doit être payée. Le TCCE a souligné que la Cour était d'avis que le processus mental du ministre pour établir une cotisation ne saurait modifier l'assujettissement au paiement de l'impôt prescrit par la *Loi de l'impôt sur le revenu* même, et que le ministre pouvait corriger une erreur:

Selon nous, le processus mental du ministre pour établir une cotisation ne saurait modifier l'assujettissement d'un contribuable au paiement de l'impôt prescrit par la Loi

The Trial Judge was right in rejecting the appellant's argument and in determining that the Minister was entitled to confirm the reassessments in question.⁴

[30] The CITT held that the Minister was not precluded from raising GAAR at that stage of the proceeding simply because the determination or decision did not indicate that GAAR was the basis for rejecting the application.

[31] Counsel for the appellant has argued that under subsection 274(7) there is a legislated obligation on the Minister to inform the taxpayer at the time of the assessment or reassessment that GAAR is being applied. The CITT held that it was not persuaded that subsection 274(7) created an obligation of the Minister that is any different from his normal obligation to inform the taxpayer of the reason why an application for refund is being rejected. It noted that subsection 274(7) simply indicates that if the GAAR is to be applied, it must be done by means of assessment, reassessment, determination or redetermination, and that in its view, this obligation was no different from the obligation to determine tax liability through such means under other sections of the Act. The CITT then noted, again, that the Minister could not have been aware at the time of the notice of determination that the GAAR could be applied, and that furthermore, subsections 274(7) and 68.2(2) of the *Excise Tax Act* do not provide that the Minister might have such an obligation when issuing a notice of decision.

[32] Thus, the CITT found that it did have jurisdiction to consider the applicability of GAAR. It then held that GAAR applied to deny the refund under section 68.2.

[33] In my view, this analysis is reasonable, and I am convinced that the GAAR applies. I do not see any reason to intervene.

[34] In *Haro Pacific Enterprises Ltd. v. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 493 (F.C.T.D.), at page 496, Justice

même. Le ministre peut corriger une erreur. Le juge de première instance était fondé à rejeter l'argument de la partie appelante et à statuer que le ministre avait le droit de ratifier les nouvelles cotisations en question⁴.

[30] Le TCCE a conclu que le ministre n'était pas empêché d'invoquer la RGAÉ à ce stade de l'instance simplement parce que la détermination ou décision ne mentionnait pas que la RGAÉ constituait le fondement de la décision qui avait rejeté la demande.

[31] L'avocat de l'appelante a soutenu qu'au paragraphe 274(7), le législateur a prévu que le ministre avait l'obligation d'informer le contribuable, au moment d'établir la cotisation ou la nouvelle cotisation, que la RGAÉ s'appliquait. Le TCCE a dit qu'il n'était pas convaincu que le paragraphe 274(7) imposait au ministre une obligation qui différerait de l'obligation, qui lui incombe habituellement, d'informer le contribuable de la raison pour laquelle une demande de remboursement était rejetée. Il a fait remarquer que le paragraphe 274(7) mentionnait simplement que la RGAÉ ne devait être appliquée que dans le cadre de l'établissement d'une cotisation, nouvelle cotisation, détermination ou nouvelle détermination, et qu'à son avis, cette obligation ne différerait pas de l'obligation de déterminer les impôts à payer par l'entremise de tels moyens, en vertu d'autres articles de la Loi. Le TCCE a ensuite souligné, encore une fois, que le ministre ne pouvait, à l'époque de l'avis de détermination, savoir que la RGAÉ pouvait s'appliquer, et qu'en outre, les paragraphes 274(7) et 68.2(2) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne prévoyaient pas qu'une telle obligation aurait pu lui incomber, au moment où il émettait un avis de décision.

[32] En conséquence, le TCCE a conclu qu'il avait effectivement compétence pour examiner l'applicabilité de la RGAÉ. Il a ensuite conclu que la RGAÉ s'appliquait de façon à priver l'appelante du remboursement prévu à l'article 68.2.

[33] À mon avis, cette analyse est raisonnable, et je suis convaincu que la RGAÉ s'applique. Je ne vois aucune raison d'intervenir.

[34] Dans *Haro Pacific Enterprises Ltd. c. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 493 (C.F. 1^{re} inst.), à la page 496, le

Reed clearly established that in an analysis of a transaction, the Court cannot consider as being irrelevant another transaction five days later that has the effect of highlighting the real consideration for the first transaction:

I agree that properties belonging to the plaintiff were transferred to the partnership, and this triggers the possibility of a section 97(2) election. The consideration received for that transfer was, however, as counsel for the defendant argues, both a partnership interest, and the \$950,000.00 paid as a cash payment a few days after the transfer. To characterize the facts in any other fashion would be artificial in the extreme. Accordingly, section 85(1)(b) applies. The amount received by the taxpayer on transfer of the property to the partnership was greater than the amount agreed upon by the plaintiff and the partnership in their section 97(2) election. Thus, the Minister was correct in deeming the plaintiff's proceeds of disposition of the property.

For the reasons given, the plaintiff's claim is dismissed; the defendant shall recover her costs of the action.

CONCLUSION

[35] In the present case, I am convinced that the transaction between Michelin and Uniroyal on December 28, 1990 is a sale pursuant to section 68.2 of the Act. Nevertheless, it is obvious that this transaction which was followed by another transaction a few days later with the result that the goods sold on December 28, 1990, were sold back to Michelin on January 2, 1991, demonstrates that Michelin's objective behind the two transactions was to get the full refund of 13.5% of the FST paid, where pursuant to the *Federal Sales Tax Inventory Rebate Regulations* [SOR/91-52], Michelin would have only been allowed to get a refund of 8.1% of the FST paid.

[36] Counsel for the appellant have clearly demonstrated that the appellant has paid 13.5% of FST on its inventory and the Minister's decision through the *Federal Sales Tax Inventory Rebate Regulations* will have the effect of refunding the appellant only 8.1% of the FST paid. The consequences will be that the

juge Reed a clairement établi qu'en analysant une opération, la Cour ne peut considérer qu'une autre opération n'est pas pertinente cinq jours plus tard dans le cas où cette dernière opération fait ressortir la véritable considération qui sous-tend la première opération:

J'admets que des propriétés appartenant à la demanderesse ont été transférées à la société de personnes, ce qui a fait naître la possibilité d'une option fondée sur le paragraphe 97(2). Cependant, la contrepartie obtenue lors de ce transfert se composait, comme l'a dit l'avocat de la défenderesse, d'une participation dans la société de personnes ainsi que d'une somme de 950 000 \$ payée en espèces quelques jours après le transfert. Toute autre description des faits serait extrêmement artificielle. En conséquence, l'alinéa 85(1)(b) s'applique. Le montant que la contribuable a reçu lors du transfert de la propriété à la société de personnes était supérieur à la somme convenue entre la demanderesse et la société en question dans leur option fondée sur le paragraphe 97(2). En conséquence, le ministre a eu raison de traiter comme il l'a fait le produit que la demanderesse a reçu de la vente de la propriété.

Pour les motifs exprimés ci-dessus, la demande de la demanderesse est rejetée; la défenderesse a droit à ses dépens en l'espèce.

CONCLUSION

[35] En l'espèce, je suis convaincu que l'opération que Michelin et Uniroyal ont effectuée le 28 décembre 1990 constitue une vente en vertu de l'article 68.2 de la Loi. Néanmoins, il est évident que cette opération, qui a été suivie quelques jours plus tard par une autre opération dans laquelle les marchandises qui ont été vendues le 28 décembre 1990 ont été revendues à Michelin le 2 janvier 1991, démontre que l'objectif que Michelin visait en effectuant les deux opérations consistait à obtenir le remboursement complet de 13,5 % de la TVF payée, bien qu'en vertu du *Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire* [DORS/91-52], elle n'aurait eu droit qu'à un remboursement de 8,1 % de la TVF payée.

[36] L'avocat de l'appellante a clairement établi que sa cliente avait payé 13,5 % de TVF au regard de son inventaire, et que la décision du ministre aura pour effet, par l'entremise du *Règlement sur le remboursement de la taxe de vente fédérale à l'inventaire*, de lui donner droit à un remboursement de seulement 8,1 %

decision will leave the appellant with a tax overpayment of \$800,521.20, but for the reasons given above, this Court cannot interfere.

[37] For those reasons the appeal is dismissed with costs.

¹ (1999), 99 DTC 1044 (T.C.C.), at p. 1054; respondent's book of authorities, Tab 11.

² Agreed statement of facts, at p. 5, para. 11; trial record, vol. 1, Tab 3.

³ *RMM Canadian Enterprises Inc. v. Canada*, [1998] 1 C.T.C. 2300 (T.C.C.), at pp. 2325-2326; respondent's book of authorities, Tab 14.

⁴ *Riendeau, supra*, at p. 65.

de la TVF payée. Ainsi, en vertu de la décision, l'appelante aura payé 800 521, 20 \$ de taxes en trop, mais, pour les motifs qui précèdent, notre Cour ne peut intervenir.

[37] Pour ces motifs, l'appel est rejeté avec dépens.

¹ (1999), 99 DTC 1044 (C.C.I.), à la p. 1054; cahier de jurisprudence de l'intimée, onglet n° 11.

² Exposé conjoint des faits, à la p. 5, par. 11, dossier de l'instruction, vol. 1, onglet n° 3.

³ *RMM Canadian Enterprises Inc. c. Canada*, [1998] 1 C.T.C. 2300 (C.C.I.), aux p. 2325 et 2326; cahier de jurisprudence de l'intimée, onglet n° 14.

⁴ *Riendeau, supra*, à la p. 65.