

T-243-95 T-243-95

The Minister of National Revenue (Applicant) **Ministre du Revenu national (requérant)**

v. c.

Sand Exploration Ltd., 512436 Alberta Ltd., 383316 Alberta Ltd. and Cantana Energy Inc. (Respondents) **Sand Exploration Ltd., 512436 Alberta Ltd., 383316 Alberta Ltd. et Cantana Energy Inc. (intimées)**

INDEXED AS: M.N.R. v. SAND EXPLORATION LTD. (T.D.)

b RÉPERTORIÉ: M.R.N. c. SAND EXPLORATION LTD. (1^{re} INST.)

Trial Division, Rothstein J.—Calgary, April 27 and May 11; Toronto, May 19, 1995.

Section de première instance, juge Rothstein—Calgary, 27 avril et 11 mai; Toronto, 19 mai 1995.

Income Tax — Practice — Enforcement of Act — S. 231.2 allowing M.N.R. to require provision of information — Where sought of third party re: unnamed taxpayer, judicial authorization necessary — M.N.R. seeking names of seismic data purchasers, suspecting excessive tax deduction claims by investors — Whether s. 231.2 entitles M.N.R. to judicial authorization and if so whether evidence herein justifying authorization — Legislation amended since James Richardson & Sons case, relied on by respondents — Amendments addressing mischief resulting from broad interpretation of former s. 231(3) — S. 231.2(3)(a) not providing ascertainability requiring M.N.R. show knows one or more individuals exist.

Impôt sur le revenu — Pratique — Application de la Loi — L'art. 231.2 autorise le M.R.N. à exiger la fourniture de renseignements — Lorsque l'exigence est adressée à des tiers au sujet de contribuables non désignés nommément, une autorisation judiciaire est nécessaire — Le M.R.N. cherche à obtenir les noms des acheteurs de données sismiques, soupçonnant des déductions fiscales excessives de la part des investisseurs — L'art. 231.2 donne-t-il au ministre le droit d'obtenir une autorisation judiciaire, et, dans l'affirmative, la preuve présentée en l'espèce est-elle suffisante pour justifier l'autorisation? — La Loi a été modifiée depuis le prononcé de l'arrêt James Richardson & Sons, invoqué par les intimées — Modifications édictées pour empêcher les abus résultant d'une interprétation libérale de l'ancien art. 231(3) — L'art. 231.2(3)a n'exige pas, pour que le groupe soit identifiable, que le M.R.N. montre qu'il connaît l'existence d'au moins une personne.

This was an *Income Tax Act*, subsection 231.2(5) application for the review of an authorization granted by Muldoon J. under subsection 231.2(3), of a ministerial requirement that the respondents provide a list of the names and addresses of all purchasers of its seismic data and the purchase dates. Section 231.2 allows the Minister to require any person to provide information or documents, but where the information or documents from a third party relate to an unnamed taxpayer, the Minister must first obtain judicial authorization. The judge must be satisfied that the requirements in subsection (3) are met i.e. there must be evidence on oath that (1) the person is ascertainable; (2) the purpose is to verify compliance by the person with the Act; (3) it is reasonable to expect, on any grounds, non-compliance with the Act; and, (4) the information is not otherwise more readily available.

Il s'agit d'une demande de révision présentée en vertu du paragraphe 231.2(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, portant sur une ordonnance décernée par le juge Muldoon en vertu du paragraphe 231.2(3), autorisant le ministre à exiger des intimées qu'elles fournissent la liste des noms et des adresses de tous les acheteurs de leurs données sismiques, et les dates d'achat. L'article 231.2 permet au ministre d'exiger de toute personne qu'elle fournisse des renseignements ou des documents, mais lorsqu'il cherche à obtenir d'un tiers des renseignements ou des documents au sujet d'un contribuable non désigné nommément, le ministre doit d'abord obtenir l'autorisation d'un juge. Le juge doit être convaincu que les exigences du paragraphe (3) sont respectées, c.-à-d., il doit y avoir dénonciation sous serment portant que (1) la personne est identifiable; (2) le but poursuivi est celui de vérifier l'observation de la Loi par la personne; (3) il est raisonnable de s'attendre, pour n'importe quel motif, à découvrir une infraction à la Loi; (4) il n'est pas possible d'obtenir plus facilement les renseignements recherchés.

The respondents sold seismic data, which could indicate the underground location of oil or gas, to investors. There was little or no evidence of exploration activity arising from the sale of the seismic data. The Minister was concerned that the sale price of the data was inflated solely to provide an excessive tax deduction for those investors. If there was no *bona fide* intention to explore for oil or gas using the seismic data, the expen-

Les intimées ont vendu des données sismiques qui pouvaient indiquer à des investisseurs l'emplacement de gisements de pétrole ou de gaz. La preuve concernant les activités d'exploration découlant de la vente de données sismiques est non existante ou insuffisante. Le ministre soupçonne que le prix de vente des données sismiques est gonflé à la seule fin de permettre à ces investisseurs de bénéficier d'une déduction fiscale

diture for the data would not have been incurred for the purpose of gaining or producing income from a business or as a "Canadian exploration expense", and the purchasers would not be entitled to any deduction. The Minister relied on the affidavit of an auditor with Revenue Canada, who identified twelve persons or companies who had purchased seismic data, but believed that there were more, based on the percentage interests purchased by the identified parties which did not total 100% of the seismic data.

The issues were whether section 231.2 entitled the Minister to obtain a court authorization to require third parties to provide the names of taxpayers who he believes are not complying with the Act, and if so, whether the evidence justified the issuance of such an authorization herein.

Held, the application should be dismissed.

Unlike the former subsection 231(3), subsections 231.2(2) and (3) expressly provide a procedure by which the Minister may require third parties to disclose information about unnamed taxpayers. Forcing the Minister to comply with this procedure addresses the mischief identified in *James Richardson & Sons, Ltd. v. Minister of National Revenue et al.*, and was intended to prevent fishing expeditions. Since such a procedure is intrusive, a restrictive interpretation is valid. That the Minister may obtain a Court authorization *ex parte* places an obligation on the Minister to act in the utmost good faith and to ensure full and frank disclosure of information.

If the Minister is entitled to require from third parties information about unnamed persons, he must also be able to obtain their names. There is no absolute prohibition from obtaining the names of taxpayers from third parties and indeed section 231.2 now provides a procedure for obtaining such information. Intrusion into the privacy of individuals is authorized provided the subsection 231.2(3) requirements are met.

The Minister complied with the requirements of subsection 231.2(3). (1) The auditor's affidavit demonstrated that the group, purchasers of seismic data, was ascertainable. Nothing in subsection 231.2(3)(a) indicates that ascertainability requires the Minister to show he knows one or more individuals exist. (2) The requirement to verify compliance by "the person or persons" with the *Income Tax Act* does not mean that the person or persons must be known. Members of the relevant group must be ascertainable, not known. (3) As to the requirement of a reasonable expectation of non-compliance with the Act, the dearth of information from known investors as to the use of the seismic data provided grounds for the concern that there may be no business or exploration purposes for purchasing the data. (4) The names of the unnamed investors were not

excessive. S'il n'y avait aucune intention réelle de faire de l'exploration en vue de trouver du pétrole ou du gaz à l'aide des données sismiques, les dépenses relatives à ces données n'auraient pas été engagées aux fins de tirer un revenu d'une entreprise ou à titre de «frais d'exploration au Canada», et les acheteurs n'auraient droit à aucune déduction. L'opinion du ministre est fondée sur l'affidavit d'un vérificateur de Revenu Canada, qui a identifié douze personnes ou compagnies qui ont acheté des données sismiques, et qui croit qu'il pourrait y avoir d'autres acheteurs, car le total des achats de participations dans des données sismiques effectués par les parties identifiées n'arrive pas à 100 p. 100.

Les questions en litige sont celles de savoir si l'article 231.2 donne au ministre le droit d'obtenir une autorisation judiciaire par laquelle il peut exiger de tiers qu'ils fournissent les noms de contribuables dont il soupçonne l'inobservation de la Loi, et dans l'affirmative, si la preuve présentée en l'espèce est suffisante pour justifier la Cour d'accorder l'autorisation en question?

Jugement: la demande doit être rejetée.

À la différence de l'ancien paragraphe 231(3), les paragraphes 231.2(2) et (3) indiquent expressément la procédure que le ministre doit suivre pour obtenir que des tiers lui fournissent des renseignements se rapportant à des contribuables non désignés nommément. Forcer le ministre à se conformer à cette procédure règle la question des effets néfastes décrits dans l'arrêt *James Richardson & Sons, Ltd. c. Ministre du Revenu national*, et a aussi pour but de prévenir les recherches à l'aveuglette. Étant donné que cette procédure est attentatoire à la vie privée, une interprétation restrictive est valable. Le fait que le ministre puisse obtenir une autorisation du tribunal sur requête *ex parte* l'oblige à agir avec le maximum de bonne foi et à s'assurer qu'il y a communication franche et entière des renseignements.

Si le ministre a le droit d'exiger que des tiers lui fournissent des renseignements concernant des personnes non désignées nommément, il doit aussi pouvoir obtenir leurs noms. Il n'y a pas d'interdiction absolue d'obtenir de tiers le nom de contribuables et, de fait, l'article 231.2 prévoit maintenant une procédure par laquelle on peut obtenir ces renseignements. L'atteinte à la vie privée des contribuables est autorisée si l'on satisfait aux exigences du paragraphe 231.2(3).

Le ministre a satisfait aux exigences du paragraphe 231.2(3). (1) L'affidavit du vérificateur a établi que le groupe des acheteurs de données sismiques est identifiable. Il n'y a rien dans l'alinéa 231.2(3)a qui donne à entendre que, pour que le groupe soit identifiable, le ministre doit connaître l'existence d'au moins une personne. (2) La fourniture de renseignements devant permettre de vérifier si «cette personne ou les personnes» ont respecté les obligations prévues par la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne signifie pas que la personne ou ces personnes doivent être connues. Les membres du groupe visé doivent être identifiables, non connus. (3) En ce qui concerne l'exigence d'un soupçon raisonnable de non-respect de la Loi, la pauvreté des renseignements quant à l'utilisation des données sismiques par les investisseurs connus justifie à tout le

more readily available by asking other known investors or through an audit of the vendors. This was not a partnership or other tax shelter in which it would be reasonable to expect that each investor would know the names of other investors. For the Minister to obtain the names of unnamed investors by way of an audit of the vendors would be to do indirectly what the Minister is not allowed to do directly. The Minister must seek a Court order to obtain the names of unnamed persons from third parties.

moins les doutes selon lesquels il pourrait n'y avoir aucun motif d'entreprise ou d'exploration justifiant l'achat des données. (4) Les noms des investisseurs non désignés nommément ne pouvaient pas être obtenus plus facilement auprès des investisseurs dont l'identité était connue ou au moyen d'une vérification des dossiers des vendeurs. Il ne s'agit pas d'une société ou de quelque autre abri fiscal dans lequel on peut s'attendre à ce que chaque investisseur connaisse le nom des autres investisseurs. Permettre au ministre d'obtenir les noms des investisseurs non désignés nommément au moyen d'une vérification des dossiers des vendeurs serait lui permettre de faire indirectement ce qu'il ne peut pas faire directement. Pour obtenir de tiers les noms des personnes non désignées nommément, le ministre doit demander une autorisation judiciaire.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Canadian Charter of Rights and Freedoms, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], s. 8.
Federal Court Act, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 57 (as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 19).
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 18(1)(a), 66.1(6) "Canadian exploration expense" (as am. by S.C. 1994, c. 41, s. 37(1)(o)), 231.2.
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 231(3).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

DISTINGUISHED:

James Richardson & Sons, Ltd. v. Minister of National Revenue et al., [1984] 1 S.C.R. 614; (1984), 9 D.L.R. (4th) 1; [1984] 4 W.W.R. 577; 7 Admin. L.R. 302; [1984] CTC 345; (1984), 84 DTC 6325; 54 N.R. 241; *Regina v. Bruyneel*, A. (1985), 86 DTC 6119 (B.C.C.A.).

REFERRED TO:

R. v. 311326 Alberta Ltd., [1993] A.J. No. 25 (C.A.) (QL); *Canada v. Duncan*, [1992] 1 F.C. 713; (1991), 47 F.T.R. 220 (T.D.).

APPLICATION for judicial review of *Income Tax Act*, subsection 231.2(3) authorization of a ministerial requirement that the respondents provide a list of the names and addresses of all purchasers of seismic data, and the purchase dates. Application dismissed.

COUNSEL:

Max J. Weder for applicant.
Lorne W. Scott and *John C. Zang* for respondents.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Charte canadienne des droits et libertés, qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 8.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 18(1)a), 66.1(6) «frais d'exploration au Canada» (mod. par L.C. 1994, ch. 41, art. 37(1)o)), 231.2.
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 231(3).
Loi sur la Cour fédérale, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 57 (mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 19).

JURISPRUDENCE

DISTINCTION FAITE AVEC:

James Richardson & Sons, Ltd. c. Ministre du Revenu national et autres, [1984] 1 R.C.S. 614; (1984), 9 D.L.R. (4th) 1; [1984] 4 W.W.R. 577; 7 Admin. L.R. 302; [1984] CTC 345; (1984), 84 DTC 6325; 54 N.R. 241; *Regina v. Bruyneel*, A. (1985), 86 DTC 6119 (C.A.C.-B.).

DÉCISIONS CITÉES:

R. v. 311326 Alberta Ltd., [1993] A.J. n° 25 (C.A.) (QL); *Canada c. Duncan*, [1992] 1 C.F. 713; (1991), 47 F.T.R. 220 (1^{re} inst.).

DEMANDE de révision d'une autorisation accordée au ministre en vertu du paragraphe 231.2(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* lui permettant d'exiger des intimées qu'elles fournissent la liste des noms et des adresses de tous les acheteurs de données sismiques, et les dates d'achat. Demande rejetée.

AVOCATS:

Max J. Weder pour le requérant.
Lorne W. Scott et *John C. Zang* pour les intimées.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for applicant.

Singleton Urquhart Macdonald, Calgary, for respondents. ^a

The following are the reasons for order rendered in English by

ROTHSTEIN J.: This is a review, pursuant to subsection 231.2(5) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (Act), of an order of Muldoon J., a judge of this Court. The sequence of events giving rise to this review are as follows.

On or about February 6, 1995, the applicant Minister of National Revenue (Minister), by way of *ex parte* application, applied to this Court for an order, pursuant to subsection 231.2(3) of the Act, authorizing the imposition of requirements by the Minister on the respondents pursuant to subsection 231.2(1). Under the requirements, the respondents were to provide a list of all persons who had been sold interests in certain seismic data. In support of the application the Minister relied upon the affidavit of Brian Kennedy dated January 31, 1995. ^d

Muldoon J. granted the orders requested by the Minister and ordered the respondents to provide a list of all persons who were sold seismic data relating to certain properties. The Minister required the list to include the full names and addresses of the purchasers and the dates seismic data were purchased. No other information was requested because, according to counsel, all other information could be obtained from the purchasers once they are known and contacted. ^g

On or about March 2, 1995, the Minister forwarded to the respondents the requirements authorized by the order of Muldoon J. The requirements provided that the information was to be supplied within 30 days of that date (March 2, 1995). ^j

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour le requérant.

Singleton Urquhart Macdonald, Calgary, pour les intimées.

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

LE JUGE ROTHSTEIN: Il s'agit d'une demande de révision présentée en vertu du paragraphe 231.2(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi), portant sur l'ordonnance décernée par le juge Muldoon, de la Cour fédérale. Les événements ayant donné lieu à la présente procédure sont les suivants. ^b

Le 6 février 1995, ou vers cette date, le requérant, soit le ministre du Revenu national (le ministre), par voie de requête *ex parte*, a demandé à la Cour conformément au paragraphe 231.2(3) de la Loi une ordonnance l'autorisant à exiger des intimées la fourniture de renseignements en vertu du paragraphe 231.2(1). Aux termes de l'autorisation, les intimées devaient fournir la liste de toutes les personnes qui avaient acheté une participation dans certaines données sismiques. À l'appui de sa demande, le ministre a présenté l'affidavit de Brian Kennedy daté du 31 janvier 1995. ^e

Le juge Muldoon a accordé les ordonnances demandées par le ministre et il a ordonné aux intimées de fournir la liste de toutes les personnes qui avaient acheté des données sismiques se rapportant à certains biens. Le ministre a demandé que la liste indique au long les noms et adresses des acheteurs, de même que les dates auxquelles ils avaient acheté des données sismiques. Aucun autre renseignement n'était demandé, parce que, selon l'avocat, tout autre renseignement pouvait être obtenu des acheteurs une fois leur identité connue, et la communication avec eux établie. ^f

Le 2 mars 1995, ou vers cette date, le ministre a exigé des intimées qu'elles fournissent les renseignements en question conformément à l'ordonnance du juge Muldoon; le ministre exigeait que les renseignements soient fournis dans les 30 jours de cette date (le 2 mars 1995). ⁱ

On March 6, 1995 the respondents brought a motion returnable on March 7, 1995 for, amongst other things, a review of the authorizations granted by Muldoon J. The motion was adjourned on consent to April 27, 1995 and was further adjourned to May 11, 1995 to enable counsel for the respondents to cross-examine Mr. Kennedy on his affidavit.

The issues on this application of the respondents are: (a) whether section 231.2 of the Act entitles the Minister to obtain a court authorization to require third parties to provide the names of taxpayers who he believes are not complying with the Act, and (b) if section 231.2 provides such entitlement, whether the evidence in this case is sufficient to justify the Court issuing such an authorization.

The respondents also challenged the constitutional validity of section 231.2 as being in contravention of section 8 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* [being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]] which involves unreasonable search and seizure. However, the respondents did not comply with section 57 of the *Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7 [as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 19] which requires at least ten days notice to the Attorney General of Canada and all provincial attorneys general of the constitutional challenge. As a result the constitutional issue was not argued before me.

Section 231.2 provides:

231.2 (1) Notwithstanding any other provision of this Act, the Minister may, subject to subsection (2), for any purpose related to the administration or enforcement of this Act, by notice served personally or by registered or certified mail, require that any person provide, within such reasonable time as is stipulated in the notice,

(a) any information or additional information, including a return of income or a supplementary return; or

(b) any document.

(2) The Minister shall not impose on any person (in this section referred to as a "third party") a requirement under subsection (1) to provide information or any document relating to one

Le 6 mars 1995, les intimées ont déposé une requête qui devait être présentée le 7 mars 1995 et par laquelle elles demandaient, entre autres, la révision des autorisations accordées par le juge Muldoon.

a La requête a été reportée, du consentement des parties, au 27 avril 1995, puis au 11 mai 1995, afin de permettre à l'avocat des intimées de contre-interroger M. Kennedy sur son affidavit.

b Les questions en litige soulevées par la demande des intimées sont: a) l'article 231.2 de la Loi donne-t-il au ministre le droit d'obtenir une autorisation judiciaire par laquelle il peut exiger de tiers qu'ils fournissent les noms de contribuables dont il soupçonne l'inobservation de la Loi? b) si l'article 231.2 donne ce droit, la preuve présentée en l'espèce est-elle suffisante pour justifier la Cour d'accorder l'autorisation en question?

d Les intimées ont aussi contesté la constitutionnalité de l'article 231.2, alléguant qu'il contrevient à l'article 8 de la *Charte canadienne des droits et libertés* [qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]], qui porte sur les fouilles, les perquisitions et les saisies abusives. Toutefois, les intimées ne se sont pas conformées à l'article 57 de la *Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), ch. F-7 [mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 19], qui exige qu'un avis d'au moins dix jours soit donné au procureur général du Canada et à tous les procureurs généraux des provinces dans le cas de contestation constitutionnelle. Par conséquent, on ne m'a pas présenté d'argumentation sur la question constitutionnelle.

L'article 231.2 prescrit que:

231.2 (1) Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, sous réserve du paragraphe (2) et, pour l'application et l'exécution de la présente loi, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, exiger d'une personne, dans le délai raisonnable que précise l'avis:

i a) qu'elle fournisse tout renseignement ou tout renseignement supplémentaire, y compris une déclaration de revenu ou une déclaration supplémentaire;

b) qu'elle produise des documents.

j (2) Le ministre ne peut exiger de quiconque—appelé «tiers» au présent article—la fourniture de renseignements ou production de documents prévue au paragraphe (1) concernant une ou

or more unnamed persons unless the Minister first obtains the authorization of a judge under subsection (3).

(3) On *ex parte* application by the Minister, a judge may, subject to such conditions as he considers appropriate, authorize the Minister to impose on a third party a requirement under subsection (1) relating to an unnamed person or more than one unnamed person (in this section referred to as the "group") where the judge is satisfied by information on oath that

(a) the person or group is ascertainable;

(b) the requirement is made to verify compliance by the person or persons in the group with any duty or obligation under this Act;

(c) it is reasonable to expect, based on any grounds, including information (statistical or otherwise) or past experience relating to the group or any other persons, that the person or any person in the group may have failed or may be likely to fail to provide information that is sought pursuant to the requirement or to otherwise comply with this Act; and

(d) the information or document is not otherwise more readily available.

(4) Where an authorization is granted under subsection (3), it shall be served together with the notice referred to in subsection (1).

(5) Where an authorization is granted under subsection (3), a third party on whom a notice is served under subsection (1) may, within 15 days after the service of the notice, apply to the judge who granted the authorization or, where the judge is unable to act, to another judge of the same court for a review of the authorization.

(6) On hearing an application under subsection (5), a judge may cancel the authorization previously granted if the judge is not then satisfied that the conditions in paragraphs (3)(a) to (d) have been met and the judge may confirm or vary the authorization if the judge is satisfied that those conditions have been met.

This section allows the Minister, for any purpose related to the administration or enforcement of the Act, to require any person to provide information or documents. Where the Minister seeks information or documents from a third party respecting an unnamed taxpayer, the Minister must first obtain the authorization of a judge. The Minister may apply to the judge *ex parte* and where the judge is satisfied as to the matters specified in subsection (3) by information on oath, such authorization may be granted. Where authorization is granted on an *ex parte* application, the third party required to provide the information may, within 15 days, apply to the judge granting the authorization or where that judge is unable to act, to

plusieurs personnes non désignées nommément, sans y être au préalable autorisé par un juge en vertu du paragraphe (3).

(3) Sur requête *ex parte* du ministre, un juge peut, aux conditions qu'il estime indiquées, autoriser le ministre à exiger d'un tiers la fourniture de renseignements ou production de documents prévue au paragraphe (1) concernant une personne non désignée nommément ou plus d'une personne non désignée nommément—appelée «groupe» au présent article—, s'il est convaincu, sur dénonciation sous serment, de ce qui suit:

a) cette personne ou ce groupe est identifiable;

b) la fourniture ou la production est exigée pour vérifier si cette personne ou les personnes de ce groupe ont respecté quelque devoir ou obligation prévu par la présente loi;

c) il est raisonnable de s'attendre—pour n'importe quel motif, notamment des renseignements (statistiques ou autres) ou l'expérience antérieure, concernant ce groupe ou toute autre personne—à ce que cette personne ou une personne de ce groupe n'ait pas fourni les renseignements exigés ou ne les fournisse vraisemblablement pas ou n'ait pas respecté par ailleurs la présente loi ou ne la respecte vraisemblablement pas;

d) il n'est pas possible d'obtenir plus facilement les renseignements ou les documents.

(4) L'autorisation accordée en vertu du paragraphe (3) doit être jointe à l'avis visé au paragraphe (1).

(5) Le tiers à qui un avis est signifié ou envoyé conformément au paragraphe (1) peut, dans les 15 jours suivant la date de signification ou d'envoi, demander au juge qui a accordé l'autorisation prévue au paragraphe (3) ou, en cas d'incapacité de ce juge, à un autre juge du même tribunal de réviser l'autorisation.

(6) À l'audition de la requête prévue au paragraphe (5), le juge peut annuler l'autorisation accordée antérieurement s'il n'est pas convaincu de l'existence des conditions prévues aux alinéas (3)a) à d). Il peut la confirmer ou la modifier s'il est convaincu de leur existence.

Cet article permet au ministre, pour toute question liée à l'application ou à l'exécution de la Loi, d'exiger de toute personne qu'elle fournisse des renseignements ou des documents. Lorsqu'il cherche à obtenir d'un tiers des renseignements ou des documents au sujet d'un contribuable non désigné nommément, le ministre doit d'abord obtenir l'autorisation d'un juge. Le ministre peut présenter au juge une demande *ex parte*, et si le juge est convaincu du bien fondé de la dénonciation sous serment quant aux points précisés au paragraphe (3), il peut accorder l'autorisation. Dans le cas où une autorisation est accordée à la suite d'une demande *ex parte*, le tiers dont on exige la fourniture de renseignements peut, dans les 15 jours,

another judge of the same court, for a review of the authorization. On the review, the reviewing judge may cancel, confirm or vary the authorization. It is the respondents' application for review of the authorization granted by Muldoon J. on February 6, 1995 pursuant to subsection 231.2(3) that gives rise to this decision.

As to the first issue, counsel for the respondents submits section 231.2 is intrusive in that it establishes a procedure whereby a third party may be required to provide the Minister with information about other taxpayers. He says the provision must therefore be construed restrictively. In this case he says the Minister simply seeks a list containing the names of unidentified taxpayers, not information relating to them, and that the provision of such a list is not contemplated by the section.

He relies primarily on *James Richardson & Sons, Ltd. v. Minister of National Revenue et al.*, [1984] 1 S.C.R. 614 and *Regina v. Bruyneel, A.* (1985), 86 DTC 6119 (B.C.C.A.). While he concedes these decisions were rendered before the enactment of section 231.2, he says that subsection (1) is essentially the same as subsection 231(3) of the Act which applied at the time those decisions were rendered.¹

In *Richardson*, Wilson J. held [at page 625] that the Minister, in seeking the names of unnamed commodity traders was trying to check generally on those

¹ S. 231(3) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63 as amended, now superseded by s. 231.2(1) of the current Act read:

231. . . .

(3) The Minister may, for any purposes related to the administration or enforcement of this Act, by registered letter or by a demand served personally, require from any person

(a) any information or additional information, including a return of income or a supplementary return, or

(b) production, or production on oath, of any books, letters, accounts, invoices, statements (financial or otherwise) or other documents,

within such reasonable time as may be stipulated therein.

demander au juge qui a accordé l'autorisation, ou, en cas d'incapacité de ce juge, à un autre juge du même tribunal, de réviser l'autorisation. À l'audition de la demande de révision, le juge peut annuler, confirmer ou modifier l'autorisation. La présente décision porte sur la demande de révision présentée par les intimées quant à l'autorisation accordée par le juge Muldoon le 6 février 1995 conformément au paragraphe 231.2(3).

En ce qui concerne la première question en litige, l'avocat des intimées soutient que l'article 231.2 est attentatoire parce qu'il établit une procédure par laquelle un tiers peut être forcé de fournir au ministre des renseignements au sujet d'autres contribuables. Il affirme que la disposition doit donc recevoir une interprétation stricte. Il affirme qu'en l'espèce le ministre cherche simplement à obtenir la liste des noms de contribuables non désignés nommément, et non des renseignements se rapportant à eux, et que la fourniture d'une telle liste n'est pas prévue par l'article.

Il s'appuie principalement sur les arrêts *James Richardson & Sons, Ltd. c. Ministre du Revenu national et autres*, [1984] 1 R.C.S. 614, et *Regina v. Bruyneel, A.* (1985), 86 DTC 6119 (C.A.C.-B.). Bien qu'il admette que ces arrêts ont été rendus avant l'adoption de l'article 231.2, il affirme que le paragraphe (1) est essentiellement le même que le paragraphe 231(3) de la Loi qui s'appliquait au moment où ces arrêts ont été rendus¹.

Dans l'arrêt *Richardson*, le juge Wilson a statué [à la page 625] que le ministre, cherchant à obtenir le nom de négociants en denrées non désignés nommément

¹ L'art. 231(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, et ses modifications, maintenant remplacé par l'art. 231.2(1) de la Loi, était rédigé de la façon suivante:

231. . . .

(3) Pour toute fin relative à l'application ou à l'exécution de la présente loi, le Ministre peut, par lettre recommandée ou par demande signifiée à personne exiger de toute personne

a) tout renseignement ou tout renseignement supplémentaire, y compris une déclaration de revenu ou une déclaration supplémentaire, ou

b) la production ou la production sous serment de livres, lettres, comptes, factures, états (financiers ou autres) ou autres documents,

dans le délai raisonnable qui peut y être fixé.

traders' compliance with the Act. She also held that subsection 231(3) did not authorize such a survey, and that the subsection was only available

... to obtain information relevant to the tax liability of some specific person or persons if the tax liability of such person or persons is the subject of a genuine and serious inquiry.

In *Bruyneel* the British Columbia Court of Appeal observed that what the Minister was seeking were the names of taxpayers and not information relating to tax liability. The Court decided, on the facts, that the Minister was not entitled to the names he sought.

While *Richardson* and *Bruyneel* provide a useful background, it is important to note that the relevant legislation is different today than at the time of those decisions. The strict approach adopted in those decisions was necessitated by a broad statutory provision which, if interpreted too broadly, left open the possibility of abuse by tax enforcement officials. In *Richardson*, at page 622 Wilson J. outlines the mischief that could result from a broad interpretation of the former subsection 231(3):

The language of s. 231(3) of the *Income Tax Act* is unquestionably very broad and on its face would cover any demand for information made to anyone having knowledge of someone else's affairs relevant to that other person's tax liability. It would, in other words, if construed broadly, authorize an exploratory sortie into any taxpayer's affairs and require anyone having anything to contribute to the exploration to participate. It would not be necessary for the Minister to suspect non-compliance with the Act, let alone to have reasonable and probable grounds to believe that the Act was being violated as required in s. 231(4). Provided the information sought had a bearing (or perhaps even could conceivably have a bearing) on a taxpayer's tax liability it could be called for under the subsection.

Counsel for the Minister submits, and I accept, that section 231.2 was enacted to address these difficulties. By contrast with subsection 231(3), subsections 231.2(2) and (3) expressly provide a process with which the Minister must comply in order to require third parties to provide information or documents

ment, essayait de vérifier de manière générale si ces négociants observaient la Loi. Le juge Wilson a aussi statué que le paragraphe 231(3) ne permettait pas de mener une telle enquête, et que ce paragraphe ne pou-

a vait être utilisé que

... pour obtenir des renseignements sur l'assujettissement à l'impôt d'une seule ou de plusieurs personnes déterminées que si leur assujettissement fait l'objet d'une enquête véritable et sérieuse.

b

Dans l'arrêt *Bruyneel*, la Cour d'appel de la Colombie-Britannique a fait observer que ce que le ministre cherchait à obtenir était les noms de contribuables, et non des renseignements se rapportant à l'assujettissement à l'impôt. La Cour a décidé, vu les faits, que le ministre n'avait pas le droit d'obtenir les noms recherchés.

c

Bien que les arrêts *Richardson* et *Bruyneel* permettent de faire une mise en contexte utile, il est important de remarquer que la loi applicable aujourd'hui est différente de celle qui s'appliquait alors. Le point de vue restrictif adopté dans ces arrêts était justifié par l'ampleur de la disposition, qui, interprétée trop libéralement, aurait ouvert la porte à des abus de la part du fisc. Dans l'arrêt *Richardson*, à la page 622, le juge Wilson décrit les effets néfastes que pouvait entraîner une interprétation libérale de l'ancien paragraphe 231(3):

d

e

f

Les termes du par. 231(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont incontestablement très généraux et, à première vue, ils s'appliquent à toute demande de renseignements adressée à quiconque est au courant des affaires d'une autre personne concernant son assujettissement à l'impôt. En d'autres termes, ce paragraphe permet, si on lui donne une interprétation large, d'explorer les affaires d'un contribuable et il enjoint à quiconque est en mesure de contribuer à cette exploration d'y participer. Il n'est pas nécessaire que le Ministre soupçonne l'inobservation de la Loi ou encore moins qu'il ait des motifs raisonnables et probables de croire que la Loi a été enfreinte, comme l'exige le par. 231(4). On pouvait se prévaloir du paragraphe pour demander les renseignements en question à la condition qu'ils aient une incidence (ou peut-être même qu'ils puissent simplement avoir une incidence) sur l'assujettissement à l'impôt d'un contribuable.

g

h

i

L'avocat du ministre avance, et je suis d'accord, que l'article 231.2 a été adopté pour régler ces difficultés. À la différence du paragraphe 231(3), les paragraphes 231.2(2) et (3) indiquent expressément le processus que le ministre doit suivre pour obtenir que des tiers lui fournissent des renseignements ou des

j

relating to unnamed taxpayers. A ministerial requirement to third parties to provide information about another person's tax affairs now requires a court authorization. Pursuant to subsection 231.2(3) there must be evidence on oath that: the person is ascertainable; the purpose is to verify compliance by the person with the Act; it is reasonable to expect, on any grounds, non-compliance with the Act; and the information is not otherwise more readily available. Forcing the Minister to comply with this procedure addresses the mischief identified in *Richardson* and is intended to prevent fishing expeditions.

Although section 231.2 addresses many of the problems associated with seeking information about unnamed taxpayers under the former subsection 231(3), I still agree with counsel for the respondents that a procedure by which the Minister may require third parties to disclose information about unnamed taxpayers is intrusive. I further agree that the restrictive approach mandated in *Richardson* remains valid. See *R. v. 311326 Alberta Ltd.*, [1993] A.J. No. 25 (C.A.) (QL). Further I think the fact that the Minister may obtain a court authorization *ex parte* places an obligation on the Minister to act in the utmost good faith and ensure full and frank disclosure of information. See for example, *Canada v. Duncan*, [1992] 1 F.C. 713 (T.D.), at page 730. For all these reasons, the standard to be met by the Minister in making an application for court authorization under subsection 231.2(3) is high.

Having said this however, I do not agree with counsel for the respondents when he says that a third party cannot be required to provide a list of names of theretofore unnamed persons pursuant to a court authorization. Subsections 231.2(2) and (3) refer to information or documents "relating to one or more unnamed persons". I do not see why such information could not include the names of the unnamed persons. Indeed, to provide information about unnamed

documents se rapportant à des contribuables non désignés nommément. Une demande ministérielle adressée à des tiers afin d'obtenir des renseignements au sujet des affaires fiscales d'une autre personne a nécessite maintenant l'autorisation d'un tribunal. En vertu du paragraphe 231.2(3), il doit y avoir dénonciation sous serment portant que: la personne est identifiable; le but poursuivi est celui de vérifier l'observation de la Loi par la personne; il est raisonnable de s'attendre, pour n'importe quel motif, à découvrir une infraction à la Loi; il n'est pas possible d'obtenir plus facilement les renseignements recherchés. Forcer le ministre à se conformer à cette procédure règle la question des effets néfastes décrits dans l'arrêt *Richardson*, et a aussi pour but de prévenir les recherches à l'aveuglette.

Bien que l'article 231.2 règle bon nombre des difficultés qui étaient soulevées par la recherche de renseignements effectuée en vertu de l'ancien paragraphe 231(3) au sujet de contribuables non désignés nommément, je suis tout de même d'accord avec l'avocat des intimées qu'une procédure par laquelle e le ministre peut exiger que des tiers fournissent des renseignements au sujet de contribuables non désignés nommément est attentatoire. Je suis d'accord aussi que l'interprétation restrictive commandée f par l'arrêt *Richardson* demeure valable. Voir *R. v. 311326 Alberta Ltd.*, [1993] A.J. n° 25 (C.A.) (QL). Je crois aussi que le fait que le ministre puisse obtenir une autorisation du tribunal sur requête *ex parte* l'oblige à agir avec le maximum de bonne foi et à s'assurer qu'il y a communication franche et entière g des renseignements. Voir, par exemple, *Canada c. Duncan*, [1992] 1 C.F. 713 (1^{re} inst.), à la page 730. Pour tous ces motifs, le ministre doit respecter des normes rigoureuses lorsqu'il adresse au tribunal une h demande d'autorisation en vertu du paragraphe 231.2(3).

Ceci dit, cependant, je ne suis pas d'accord avec l'avocat des intimées lorsqu'il affirme qu'on ne peut i pas exiger d'un tiers qu'il fournisse en vertu d'une autorisation judiciaire une liste de noms de personnes jusque-là non désignées nommément. Les paragraphes 231.2(2) et (3) portent sur des renseignements ou des documents «concernant une ou plusieurs personnes non désignées nommément». Je ne vois pas pourquoi ces renseignements ne pourraient j

persons without naming the persons seems to me pointless. If the Minister, provided he obtains Court authorization, is entitled to require from third parties information about unnamed persons he must also be able to obtain their names. What would be the point of authorizing the Minister to require information about unnamed persons if their names could not be required to be provided at the same time?

Intrusion into the privacy of individuals is always a sensitive matter, especially when third parties, who themselves may have valid reasons for not wanting to disclose, are required to provide the information. Undoubtedly this is the reason Parliament saw fit to require the Minister to obtain court authorization for such intrusion upon satisfying the court of the matters specified in subsection 231.2(3). But provided the requirements of this subsection are met, such intrusion is authorized. There is no absolute prohibition from obtaining the names of taxpayers from third parties and indeed section 231.2 now provides a procedure for obtaining such information.

With respect to the second issue, counsel for the respondents argues that even if section 231.2 allows for a requirement on third parties to provide the names of unnamed taxpayers, the criteria listed in subsection 231.2(3) have not been met in this case. This assertion by counsel requires a close examination of the facts in this case, the reasons why the Minister chose to seek the names of unnamed persons from the respondents, and the Minister's adherence to the strictures of subsection 231.2(3).

The Minister's rationale is disclosed in the affidavit of Brian Kennedy, an auditor with Revenue Canada, and the cross-examination on that affidavit. The four respondents were in the business of selling seismic data—data which may indicate the location

pas comprendre les noms des personnes non désignées nommément. En fait, fournir des renseignements au sujet de personnes non désignées nommément sans nommer ces personnes me semble inutile. Si le ministre, avec l'autorisation d'un tribunal, a le droit d'exiger que des tiers lui fournissent des renseignements concernant des personnes non désignées nommément, il doit aussi pouvoir obtenir leurs noms. Quelle serait l'utilité d'autoriser le ministre à exiger des renseignements au sujet de personnes non désignées nommément s'il ne pouvait pas exiger qu'on lui communique en même temps leurs noms?

Une atteinte à la vie privée des personnes est toujours une question délicate, spécialement lorsque des tiers, qui peuvent eux-mêmes avoir des raisons valables pour ne pas vouloir communiquer certains renseignements, sont forcés de les communiquer. Il ne fait aucun doute que c'est la raison pour laquelle le Parlement a jugé opportun d'exiger que le ministre obtienne une autorisation judiciaire, et de ne l'autoriser à une telle atteinte à la vie privée qu'une fois qu'il a convaincu le tribunal au sujet des points mentionnés expressément au paragraphe 231.2(3). Cependant, si l'on satisfait aux exigences de ce paragraphe, cette atteinte à la vie privée est autorisée. Il n'y a pas d'interdiction absolue d'obtenir de tiers le nom de contribuables et, de fait, l'article 231.2 prévoit maintenant une procédure par laquelle on peut obtenir ces renseignements.

En ce qui concerne la deuxième question en litige, l'avocat des intimées allègue que même si l'article 231.2 permet d'exiger de tiers qu'ils fournissent le nom de contribuables non désignés nommément, les conditions fixées par le paragraphe 231.2(3) n'ont pas été respectées en l'espèce. Cette affirmation nécessite un examen attentif des faits en l'espèce, des motifs pour lesquels le ministre a choisi de s'adresser aux intimées pour obtenir le nom de personnes non désignées nommément, et des actions du ministre pour savoir s'il s'est conformé aux restrictions imposées par le paragraphe 231.2(3).

Les motifs du ministre ressortent de l'affidavit de Brian Kennedy, un vérificateur au service de Revenu Canada, et du contre-interrogatoire sur cet affidavit. Les quatre intimées exploitaient une entreprise de vente de données sismiques, soit des données qui

of oil or gas far underground. This data was sold to investors. The Minister's first concern is that the sale price of the seismic data is inflated solely for the purpose of providing an excessive tax deduction for those investors. According to the evidence an investor may acquire seismic data for say \$100,000, paying \$15,000 in cash and executing a promissory note for the balance of \$85,000. Under the agreement signed by the purchaser, if the purchaser does not pay the amount evidenced by the promissory note, he is not liable for it. The vendor's only recourse is to recover possession of the seismic data. In such a scenario, a taxpayer in the 50% tax bracket would be entitled to deduct \$100,000 from his income for a tax saving of \$50,000. The cost to him would be the \$15,000 that he paid in cash for the seismic data. His net gain would be \$35,000.

Mr. Kennedy produced on cross-examination three appraisals indicating that the seismic data was grossly inflated in value, e.g. certain seismic data purchased by the taxpayer for \$100,000 had a value of \$21,000, as appraised by Revenue Canada. If the appraisals are correct, the amount the purchasers may deduct for income tax purposes is excessive.

The Minister also says evidence of exploration activity arising from the sale of the seismic data is non-existent or inadequate. Letters were written to known investors respecting exploration activity but the responses were unsatisfactory, and did not satisfy the Minister the seismic data was acquired for a purpose envisioned by the Act. If there was no *bona fide* intention to explore for oil or gas using the seismic data, the expenditure for the data would not have been incurred for the purpose of gaining or producing income from a business or property within the meaning of paragraph 18(1)(a) of the Act or as a "Canadian exploration expense" within the meaning of that term in subsection 66.1(6) [as am. by S.C. 1994, c. 41, s. 37(1)(o)] of the Act. If the transactions had no business purpose, or were not Canadian exploration expenses, the purchasers would not be entitled to any deduction.

peuvent indiquer l'emplacement de gisements de pétrole ou de gaz situés à de très grandes profondeurs. Ces données étaient vendues à des investisseurs. Le ministre soupçonne d'abord que le prix de vente des données sismiques est gonflé à la seule fin de permettre à ces investisseurs de bénéficier d'une déduction fiscale excessive. Selon la preuve, un investisseur pourrait acquérir des données sismiques pour, disons, 100 000 \$, payer comptant 15 000 \$ et signer un billet à ordre pour la différence de 85 000 \$. En vertu de l'entente signée par l'acheteur, si ce dernier ne paie pas le montant dont fait foi le billet à ordre, sa responsabilité n'est pas mise en cause. Le vendeur n'a d'autre recours que de reprendre possession des données sismiques. Dans un tel scénario, un contribuable situé dans la tranche d'imposition de 50 % aurait droit de déduire 100 000 \$ de son revenu, réalisant une économie fiscale de 50 000 \$. Il lui en coûterait les 15 000 \$ payés en argent comptant pour l'achat des données sismiques. Son économie nette serait de 35 000 \$.

M. Kennedy a déposé en contre-interrogatoire trois évaluations indiquant que le prix des données sismiques était exagérément gonflé, p. ex., que certaines données sismiques achetées par le contribuable au prix de 100 000 \$ valaient 21 000 \$, selon les évaluations de Revenu Canada. Si ces évaluations sont exactes, le montant que les acheteurs peuvent déduire aux fins de l'impôt sur le revenu est excessif.

Le ministre affirme aussi que la preuve concernant les activités d'exploration découlant de la vente de données sismiques est non existante ou insuffisante. Des lettres ont été adressées à des investisseurs dont on connaissait l'identité, au sujet des activités d'exploration, mais les réponses se sont avérées insatisfaisantes et n'ont pas convaincu le ministre que les données sismiques ont été acquises aux fins prévues par la Loi. S'il n'y avait aucune intention réelle de faire de l'exploration en vue de trouver du pétrole ou du gaz à l'aide des données sismiques, les dépenses relatives à ces données n'auraient pas été engagées aux fins de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien aux termes de l'alinéa 18(1)a) de la Loi, ou à titre de «frais d'exploration au Canada», au sens qu'a cette expression dans le paragraphe 66.1(6) [mod. par L.C. 1994, ch. 41, art. 37(1)(o)] de la Loi. Si les opérations n'ont pas été faites aux fins d'une entreprise, ou

Mr. Kennedy says he identified twelve (originally 14) persons or companies who have purchased seismic data from the four respondents but he believes there may be more purchasers, the names of whom he does not know. He comes to this conclusion because, from the information he has, the total purchases of interests in specific seismic data does not total 100%.

Although originally arguing only that paragraph 231.2(3)(c) had not been complied with, respondents' counsel ultimately argued the Minister has not satisfied any of the criteria in subsection 231.2(3). I will deal with each paragraph in turn.

231.2...

(3)...

(a) the person or group is ascertainable;

Respondents' counsel says ascertainability means there must be some hard evidence there are some unnamed investors. He says this evidence is missing in this case. He says Mr. Kennedy admits he is not certain if seismic data was sold to purchasers in addition to those already known. In his affidavit Mr. Kennedy says:

I have identified approximately 14 purchasers of the seismic data but I believe that there are additional purchasers based on my examination of the percentage interests purchased by the identified parties which do not total 100% of the seismic data purchased from any of the selling parties.

I think Mr. Kennedy's affidavit sufficiently demonstrates the group is ascertainable. I do not follow the argument that the Minister must know of the existence of at least one unnamed person in the group to meet the ascertainability criterion. It may be, as in *Richardson*, that because of co-operation from a third party the Minister may know of the existence of unnamed taxpayers, although not their names. However, in other cases, where the third parties have not disclosed any information respecting unnamed taxpayers, the Minister will not know they exist. I see no logical reason, and nothing in the wording of paragraph 231.2(3)(a), which indicates ascertainability requires the Minister to show he knows one or more

n'étaient pas des frais d'exploration au Canada, les acheteurs n'auraient droit à aucune déduction.

M. Kennedy affirme avoir identifié douze (au début 14) personnes ou compagnies qui ont acheté des données sismiques des quatre intimées, mais il croit qu'il pourrait y avoir d'autres acheteurs, dont il ne connaît pas le nom. Il tire cette conclusion du fait que, à partir des renseignements qu'il possède, le total des achats de participations pour certaines données sismiques n'arrive pas à 100 %.

Bien que, au début, il ait allégué que seules les exigences de l'alinéa 231.2(3)c) n'avaient pas été respectées, l'avocat des intimées a par la suite allégué que le ministre n'avait satisfait à aucune des conditions du paragraphe 231.2(3). J'examinerai chacun des alinéas à tour de rôle.

231.2...

(3)...

a) cette personne ou ce groupe est identifiable;

L'avocat des intimées affirme que le mot identifiable signifie qu'il doit y avoir une preuve bien établie de l'existence d'investisseurs non désignés nommément. Il affirme que cette preuve est absente en l'espèce. Il affirme que M. Kennedy admet qu'il n'est pas sûr que des données sismiques aient été vendues à d'autres acheteurs que ceux déjà connus. Dans son affidavit, M. Kennedy affirme:

[TRADUCTION] J'ai identifié environ 14 acheteurs de données sismiques, mais je crois qu'il y en a d'autres, compte tenu de l'examen du pourcentage des participations achetées par les parties identifiées, qui n'arrive pas à 100 % des données sismiques achetées de l'une ou l'autre des vendeuses.

Je crois que l'affidavit de M. Kennedy fait suffisamment la preuve que le groupe est identifiable. Je ne peux comprendre l'argument suivant lequel le ministre doit connaître l'existence dans le groupe d'au moins une personne non désignée nommément pour que ce groupe, suivant la condition, soit identifiable. Il se peut, comme dans l'affaire *Richardson*, que, en raison de la coopération d'un tiers, le ministre soit au courant de l'existence de contribuables non désignés nommément, bien qu'il ne sache pas leurs noms. Toutefois, en d'autres circonstances, lorsque les tiers n'ont donné aucun renseignement au sujet de contribuables non désignés nommément, le ministre ne saura pas qu'ils existent. Je ne vois aucune raison

individuals exist. The group, purchasers of seismic data from the four respondents, is ascertainable. If there are only 12 purchasers, the respondents will say so. If there are more, they can be identified from the respondents' records.

In any event Mr. Kennedy states in his affidavit:

I subsequently spoke with Joe Struck, who advised me that he was acting for the four corporations and that in his view, the information concerning any other investors could not be provided without judicial authorization under subsection 231.2(3).

In a letter from Mr. Struck to Mr. Kennedy dated January 20, 1995, Mr. Struck states:

As indicated, the above-named persons believe they owe a duty to the various individuals and corporations in respect of whom you are seeking information not to disclose any confidential contractual information to any third party unless clearly required so to do.

I infer from Mr. Kennedy's affidavit and Mr. Struck's letter that there are other individuals in the relevant group.

231.2 . . .

(3) . . .

(b) the requirement is made to verify compliance by the person or persons in the group with any duty or obligation under this Act;

Respondents' counsel argues that the requirement to verify compliance by "the person or persons" with obligations under the *Income Tax Act* means that the person or persons must be known. I do not understand why, if the person who is the subject-matter of the Minister's application is unnamed, he must be known. As I have indicated with respect to paragraph 231.2(3)(a), members of the relevant group must simply be ascertainable, not known.

231.2 . . .

(3) . . .

(c) it is reasonable to expect, based on any grounds, including information (statistical or otherwise) or past experience relating to the group or any other persons, that the person or

logique, et rien dans l'alinéa 231.2(3)a), qui donne à entendre que, pour que le groupe soit identifiable, le ministre doit connaître l'existence d'au moins une personne. Le groupe des acheteurs de données sismiques vendues par les quatre intimées est identifiable. S'il n'y a que 12 acheteurs, les intimées le confirmeront. S'il y en a d'autres, ils seront identifiés à partir des dossiers des intimées.

b) En tout état de cause, M. Kennedy affirme dans son affidavit:

[TRADUCTION] J'ai parlé par la suite avec Joe Struck, qui m'a informé qu'il représentait les quatre corporations et que, selon lui, les renseignements concernant tout autre investisseur ne seraient pas fournis sans une autorisation judiciaire accordée en vertu du paragraphe 231.2(3).

Dans une lettre adressée à M. Kennedy le 20 janvier 1995, M. Struck affirme:

d) [TRADUCTION] Comme je vous l'ai dit, les personnes ci-dessus mentionnées croient qu'elles ont le devoir, envers les personnes et les corporations au sujet desquelles vous cherchez à obtenir des renseignements, de ne communiquer à des tiers aucun renseignement confidentiel relatif à des contrats à moins d'y être clairement obligées.

Je conclus de l'affidavit de M. Kennedy et de la lettre de M. Struck qu'il existe d'autres personnes dans le groupe en question.

231.2 . . .

(3) . . .

b) la fourniture ou la production est exigée pour vérifier si cette personne ou les personnes de ce groupe ont respecté quelque devoir ou obligation prévu par la présente loi;

e) L'avocat des intimées allègue que la fourniture exigée pour vérifier si «cette personne ou les personnes» ont respecté les obligations prévues par la *Loi de l'impôt sur le revenu* signifie que la personne ou ces personnes doivent être connues. Je ne comprends pas pourquoi, si la personne faisant l'objet de la demande du ministre n'est pas désignée nommément, elle devrait être connue. Comme je l'ai indiqué en ce qui concerne l'alinéa 231.2(3)a), les membres du groupe visé doivent simplement être identifiables, non connus.

231.2 . . .

(3) . . .

c) il est raisonnable de s'attendre—pour n'importe quel motif, notamment des renseignements (statistiques ou autres) ou l'expérience antérieure, concernant ce groupe ou

any person in the group may have failed or may be likely to fail to provide information that is sought pursuant to the requirement or to otherwise comply with this Act; and

Respondents' counsel submits there is no evidence that the unnamed individuals have failed to comply with the Act. However, as noted above, in his affidavit and cross-examination Mr. Kennedy explains the basis of his concerns. He says the twelve known taxpayers and the unnamed purchasers of seismic data may have acquired the data for inflated prices and not for the purpose of gaining or producing income or as a Canadian exploration expense. On cross-examination, appraisals were produced which indicated that the appraised values of the seismic data were far less than their purchase prices. If the purchase prices of the seismic data are inflated, the investors will receive a tax benefit to which they are not entitled. The appraisals obtained by Mr. Kennedy suggest such a result.

Mr. Kennedy says in cross-examination that although he has asked for information indicating the seismic data is being used for exploratory purposes, there has been very little forthcoming from the known investors to indicate this is so. If there is no business or exploration purpose for purchasing the seismic data, it may well be that the purchase price cannot properly be deducted from income for income tax purposes. The absence of information as to the use of the seismic data from known investors at least provides grounds for the concern that there may be no business or exploration purposes for the data by the investors.

Respondents' counsel also says that Mr. Kennedy does not swear to the inflated purchase prices himself but relies only on appraisals made by others, who are not affiants in this proceeding. Certainly, it would have been preferable to have the appraisers submit their own affidavits; perhaps if the Minister had relied solely on hearsay evidence in support of his application, he may well have been unsuccessful in this review. However, even if reliance on appraisals made by others is an impediment to the Minister's

toute autre personne—à ce que cette personne ou une personne de ce groupe n'ait pas fourni les renseignements exigés ou ne les fournisse vraisemblablement pas ou n'ait pas respecté par ailleurs la présente loi ou ne la respecte vraisemblablement pas;

a L'avocat des intimées avance qu'il n'y a aucune preuve que les personnes non désignées nommément ont enfreint la Loi. Toutefois, comme je l'ai mentionné précédemment, M. Kennedy a expliqué le motif de ses doutes dans son affidavit et dans son contre-interrogatoire. Il affirme que les douze contribuables connus et les acheteurs de données sismiques non désignés nommément pourraient avoir acquis les données pour leur prix gonflé, et non aux fins de tirer un revenu ou à titre de frais d'exploration au Canada. Lors du contre-interrogatoire, des évaluations ont été déposées selon lesquelles la valeur de ces données était bien inférieure au prix auquel elles ont été achetées. Si les prix d'achat des données sismiques ont été gonflés, les investisseurs recevront un avantage fiscal auquel ils n'ont pas droit. Les évaluations obtenues par M. Kennedy donnent à entendre qu'il en est ainsi.

e M. Kennedy a affirmé pendant son contre-interrogatoire que, bien qu'il ait demandé des renseignements indiquant que les données sismiques étaient utilisées à des fins d'exploration, il n'a pratiquement rien reçu des investisseurs connus qui indique une telle utilisation. Si l'achat des données sismiques n'a pas été fait à des fins d'entreprise ou d'exploration, il se pourrait très bien que le coût d'achat ne puisse pas régulièrement être déduit du revenu aux fins de l'impôt sur le revenu. L'absence de renseignements quant à l'utilisation des données sismiques par les investisseurs connus justifie à tout le moins les doutes selon lesquels il pourrait n'y avoir aucun motif d'entreprise ou d'exploration justifiant l'achat des données par les investisseurs.

i L'avocat des intimées soutient aussi que M. Kennedy n'affirme pas lui-même sous serment que les prix d'achat sont gonflés, mais qu'il ne fait que s'en remettre aux évaluations faites par d'autres, qui ne sont pas des déposants aux présentes procédures. Il aurait certainement été préférable que les auteurs de ces évaluations déposent leurs propres affidavits. Peut-être que si le ministre ne s'était appuyé que sur du oui-dire pour justifier sa demande, il n'aurait pas eu gain de cause en l'espèce. Toutefois, même si l'affi-

inflated price assertion, it would not affect his second assertion. In short, the Minister's failure to introduce affidavits sworn by the appraisers themselves is, in the circumstances of this case, not fatal to his application because the evidence supporting his concern that purchases of seismic data were not made for business purposes or as exploration expenses is direct evidence of Mr. Kennedy under oath, as it was given in the course of his cross-examination.

231.2 . . .

(3) . . .

(d) the information or document is not otherwise more readily available.

It is submitted by respondents' counsel that the names of the unnamed investors could more readily be available by asking other known investors or through an audit of the vendors. I disagree. This is not a partnership or other tax shelter in which it is reasonable to expect that each investor would know the names of other investors. Further, I agree with counsel for the Minister that for the Minister to obtain the names of unnamed investors by way of an audit of the vendors would be to do indirectly what the Minister is not allowed to do directly. To obtain the names of unnamed persons from third parties, the Minister must seek a court order. He cannot, and should not, circumvent that requirement by performing an audit without judicial authorization to obtain the names of such investors. That is what subsections (2) and (3) of section 231.2 are intended to cover.

From the affidavit of Brian Kennedy and his cross-examination, I am satisfied the Minister has complied with subsection 231.2(3) in this case. In my view, compliance with subsection (3) ensures the Minister, in seeking the names of unnamed taxpayers from third parties, is not conducting a fishing expedition, but a serious inquiry. I am satisfied, even on a restrictive interpretation of subsection 231.2(3), that the Minister has satisfied these requirements in this case.

firmation du ministre quant à la majoration des prix est amoindrie par le fait qu'elle s'appuie sur des évaluations faites par d'autres, cela n'affecte pas sa deuxième affirmation. En résumé, le défaut du ministre de faire déposer des affidavits par les auteurs des évaluations eux-mêmes n'est pas, dans les circonstances, fatal à sa demande, parce que la preuve déposée à l'appui de ses soupçons, que les achats de données sismiques n'ont pas été faits à des fins d'entreprise ou à titre de dépenses d'exploration, se trouve dans le témoignage direct donné sous serment par M. Kennedy pendant son contre-interrogatoire.

231.2 . . .

(3) . . .

d) il n'est pas possible d'obtenir plus facilement les renseignements ou les documents.

L'avocat des intimées avance que les noms des investisseurs non désignés nommément pourraient être obtenus plus facilement auprès des investisseurs dont l'identité est connue ou au moyen d'une vérification des dossiers des vendeurs. Je ne suis pas d'accord. Il ne s'agit pas d'une société ou de quelque autre abri fiscal dans lequel on peut s'attendre à ce que chaque investisseur connaisse le nom des autres investisseurs. De plus, je suis d'accord avec l'affirmation de l'avocat du ministre selon laquelle permettre au ministre d'obtenir les noms des investisseurs non désignés nommément au moyen d'une vérification serait lui permettre de faire indirectement ce qu'il ne peut pas faire directement. Pour obtenir de tiers les noms des personnes non désignées nommément, le ministre doit demander une autorisation judiciaire. Il ne peut pas, et ne devrait pas pouvoir, contourner cette exigence en menant une vérification sans autorisation judiciaire lui permettant d'obtenir les noms des investisseurs en question. C'est la raison d'être des paragraphes 231.2(2) et (3).

L'affidavit de Brian Kennedy et le contre-interrogatoire auquel il a été soumis me convainquent que le ministre s'est conformé au paragraphe 231.2(3) en l'espèce. À mon avis, cette conformité au paragraphe (3) garantit que les démarches du ministre pour obtenir de tiers le nom de contribuables non désignés nommément ne sont pas des recherches faites à l'aveuglette, mais une enquête sérieuse. Je suis convaincu que, en l'espèce, le ministre s'est conformé

I would therefore vary the authorizations granted by Muldoon J. only with respect to particulars of service and response by the respondents. Counsel for the Minister shall prepare a draft order consistent with these reasons and submit it to counsel for the respondents and the Court. He shall, without delay, make arrangements for a conference call with counsel for the respondents and the Court at which time the parties may seek directions respecting time limits and other particulars of service and responses, costs and other necessary details. The order will be finalized after the conference call.

aux conditions du paragraphe 231.2(3), même interprétées de façon stricte.

a Je suis d'avis de modifier les ordonnances décernées par le juge Muldoon seulement en ce qui concerne la signification et la réponse des intimées. L'avocat du ministre rédigera un projet d'ordonnance qui respecte les présents motifs et le présentera à l'avocat des intimées et à la Cour. Il doit immédiatement prendre des dispositions pour une conférence téléphonique avec l'avocat des intimées et la Cour, pendant laquelle les parties pourront demander des instructions quant aux délais, aux questions portant sur la signification et les réponses, aux coûts et aux autres détails nécessaires. La version définitive de l'ordonnance sera préparée après la conférence téléphonique.

b

c