

A-571-14
2016 FCA 99

A-571-14
2016 CAF 99

McGillivray Restaurant Ltd. (Appellant)

McGillivray Restaurant Ltd. (appellant)

v.

c.

Her Majesty the Queen (Respondent)

Sa Majesté la Reine (intimée)

INDEXED AS: MCGILLIVRAY RESTAURANT LTD. v. CANADA

RÉPERTORIÉ : MCGILLIVRAY RESTAURANT LTD. c. CANADA

Federal Court of Appeal, Dawson, Ryer and de Montigny JJ.A.—Winnipeg, March 3; Ottawa, March 30, 2016.

Cour d'appel fédérale, juges Dawson, Ryer et de Montigny, J.C.A.—Winnipeg, 3 mars; Ottawa, 30 mars 2016.

Income Tax — Corporations — Appeal from Tax Court of Canada (T.C.C.) decision upholding Minister of National Revenue's decision to deny appellant's claim for tax deductions — Deductions denied on basis appellant associated with one or more corporations within meaning of Income Tax Act, s. 256(1), no agreement filed with such corporations as contemplated by Act, s. 125(3) — Issue whether appellant associated with other corporations on basis that Gordon R. Howard, having de jure, de facto control thereof, also having de facto control over appellant, within meaning of Act, s. 256(5.1) — Appellant incorporated for purpose of operating new restaurant acquired by corporations — Mr. Howard minority shareholder, sole director, officer of appellant — No written shareholders' agreements put in place — T.C.C. determining that Court's decision in Silicon Graphics Limited v. Canada providing narrow interpretation of s. 256(5.1) — Determining that Court's decisions in Mimetix Pharmaceuticals Inc. v. Canada, Plomberie J.C. Langlois Inc. v. Canada broadening Silicon Graphics test for de facto control — Thus considering broader manners of influence in determining who in fact had effective control of appellant — Finding, inter alia, that Mr. Howard not having more effective factual control over appellant — Whether T.C.C. erring in interpreting requirements of de facto control in s. 256(5.1); in concluding that appellant associated with corporations for purposes of Act, s. 256(1)(b) — T.C.C. applying incorrect test for de facto control — Nothing in 9044 2807 Québec Inc. v. Canada (F.C.A.), which affirmed test in Silicon Graphics, suggesting intention to depart from Silicon Graphics test for de facto control — Mimetix Pharmaceuticals, Plomberie J.C. Langlois not directly challenging narrow test in Silicon Graphics — To extent Mimetix Pharmaceuticals, Plomberie, J.C. Langlois prescribing test inconsistent with Silicon Graphics, not followed herein — Test not based on "operational control" — Ss. 256(1)(b), 256(5.1) referring to control of corporation, not to corporation's business or operations — List of factors considered when applying Silicon Graphics test open-ended

Impôt sur le revenu — Sociétés — Appel d'une décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) a confirmé la décision du ministre du Revenu national de rejeter la demande de déductions présentée par l'appelante — Les déductions ont été refusées au motif que l'appelante était associée à au moins une société au sens de l'art. 256(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu, et n'avait pas signé de convention avec ces sociétés, comme le prévoit l'art. 125(3) — Il s'agissait de déterminer si l'appelante était associée à d'autres sociétés, sur le fondement que M. Gordon R. Howard, qui avait un contrôle de droit et de fait sur ces sociétés, avait également un contrôle de fait sur l'appelante au sens de l'art. 256(5.1) de la Loi — L'appelante a été constituée dans le but d'exploiter un nouveau restaurant acquis par les sociétés — M. Howard était un actionnaire minoritaire, unique administrateur et seul dirigeant de l'appelante — Aucune convention écrite entre les actionnaires n'a été conclue — La C.C.I. a statué que la décision rendue par la Cour dans Silicon Graphics Limited c. Canada avait établi une interprétation étroite de l'art. 256(5.1) — Elle a jugé que les décisions rendues dans Mimetix Pharmaceuticals Inc. c. Canada et Plomberie J.C. Langlois inc. c. Canada avaient élargi le critère relatif au contrôle de fait établi dans Silicon Graphics — Elle a donc conclu qu'elle devait prendre en considération les sources d'influence plus générales pour décider qui a en réalité un contrôle de fait sur l'appelante — Elle a conclu, entre autres, que M. Howard n'aurait pas pu avoir de contrôle effectif sur l'appelante — Il s'agissait de déterminer si la C.C.I. a commis une erreur dans son interprétation des exigences relatives au contrôle de fait énoncées à l'art. 256(5.1) de la Loi, et si elle a commis une erreur en concluant que l'appelante était associée à des sociétés au sens de l'art. 256(1)(b) de la Loi — La C.C.I. n'a pas appliqué le bon critère concernant le contrôle de fait — Rien dans 9044 2807 Québec Inc. c. Canada (C.A.F.), qui a confirmé le critère établi dans Silicon Graphics, ne laisse croire que la Cour avait l'intention de s'éloigner de la formulation du critère relatif au contrôle de fait établie dans Silicon

— However, factor not including legally enforceable right, ability to effect change to board of directors, influence shareholders not ought not to be considered — Factor failing to include such requirement running counter to Supreme Court of Canada admonition that Income Tax Act must be interpreted to achieve consistency, predictability, fairness — Interpretation of s. 256(5.1) encompassing “operational” control leading to unpredictability — Mr. Howard not having de jure control of appellant — Nonetheless, Mr. Howard’s right to determine appellant’s board of directors influence of type contemplated by s. 256(5.1) — Appeal dismissed.

This was an appeal from a decision of the Tax Court of Canada (T.C.C.) upholding the Minister of National Revenue’s decision, in reassessments issued in respect of the appellant’s 2007, 2008 and 2009 taxation years, to deny the appellant’s claim for a deduction from its tax otherwise payable. The Minister denied the deduction on the basis that the appellant was associated with one or more corporations in each such taxation year, within the meaning of subsection 256(1) of the *Income Tax Act*, and had not filed an agreement with any such corporation as contemplated by subsection 125(3).

The issue in this appeal was whether, in the years covered by the reassessments, the appellant was associated with G.R.R. Holdings Ltd. (GRR) and MorCourt Properties Ltd. (MorCourt), on the basis that an individual, Mr. Gordon R. Howard, who had *de jure* and *de facto* control over GRR and MorCourt, also had *de facto* control over the appellant, within the meaning of subsection 256(5.1) of the *Income Tax Act*. Mr. Howard owned all of the issued shares of GRR and MorCourt. MorCourt was incorporated for the purpose of acquiring restaurant buildings and the land upon which they were situated. The appellant was incorporated in 2005 for the purpose of operating the new restaurant, including the franchise that would permit the operation of that restaurant. Upon the appellant’s organization, Mr. Howard’s spouse was issued 760 voting common shares for \$76 and Mr. Howard was

Graphics — Le critère étroit établi dans *Silicon Graphics* n’a jamais été directement contesté dans *Mimetix Pharmaceuticals* et *Plomberie J.C. Langlois* — Dans la mesure où les décisions *Mimetix Pharmaceuticals* et *Plomberie J.C. Langlois* prescrivent un critère relatif au contrôle de fait qui est incompatible avec le critère établi dans *Silicon Graphics*, elles ne peuvent être suivies en l’espèce — Le critère relatif au contrôle de fait n’est pas fondé sur le « contrôle opérationnel » — L’art. 256(1)b) et l’art. 256(5.1) de la Loi portent précisément sur le contrôle d’une société et non sur le contrôle des affaires et des activités de celle-ci — La liste des facteurs qui peuvent être pris en considération lorsque l’on applique le critère établi dans *Silicon Graphics* n’est pas limitative — Cependant, un facteur qui n’inclut pas de droit et de capacité ayant force exécutoire de procéder à une modification du conseil d’administration ou d’influencer les actionnaires ne peut pas être pris en considération — Un facteur qui n’inclut pas une telle exigence va à l’encontre de la mise en garde de la Cour suprême du Canada selon laquelle les dispositions de la Loi de l’impôt sur le revenu doivent être interprétées de manière à assurer l’uniformité, la prévisibilité et l’équité — Une interprétation de l’art. 256(5.1) qui englobe le contrôle « opérationnel » entraînerait une imprévisibilité — M. Howard n’a pas de contrôle de droit sur l’appelante — Néanmoins, le droit de M. Howard de choisir le conseil d’administration de l’appelante constitue une influence du genre de celle qu’envisage l’art. 256(5.1) — Appel rejeté.

Il s’agissait d’un appel d’une décision par laquelle la Cour canadienne de l’impôt (C.C.I.) a confirmé la décision du ministre du Revenu national, par l’entremise de nouvelles cotisations établies pour les années d’imposition 2007, 2008 et 2009 de l’appelante, de rejeter la demande de déductions de son impôt payable par ailleurs, présentée par l’appelante. Le ministre a refusé les déductions au motif que l’appelante était associée à au moins une société lors de chacune de ces années d’imposition, au sens du paragraphe 256(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, et n’avait pas signé de convention avec ces sociétés, comme le prévoit le paragraphe 125(3).

Il s’agissait en l’espèce de déterminer si, durant les années visées par les nouvelles cotisations, l’appelante était associée à G.R.R. Holdings Ltd. (GRR) et MorCourt Properties Ltd. (MorCourt), sur le fondement qu’un particulier, M. Gordon R. Howard, qui avait un contrôle de droit et de fait sur GRR et MorCourt, avait également un contrôle de fait sur l’appelante au sens du paragraphe 256(5.1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. M. Howard détenait toutes les actions émises de GRR et de Morcourt. MorCourt a été constituée en vue d’acquérir les restaurants et le terrain où ils étaient situés. L’appelante a été constituée en 2005 dans le but d’exploiter un nouveau restaurant, y compris la franchise permettant d’exploiter ce restaurant. L’épouse de M. Howard a reçu 760 actions ordinaires pour 76 \$ à l’égard de l’organisation de l’appelante, et M. Howard, 240 actions ordinaires pour 24 \$. M. Howard a

issued 240 voting common shares for \$24. Mr. Howard was elected as the sole director of the appellant and appointed as its only officer. No written shareholders' agreements were put into place. The T.C.C. determined that there were two competing interpretations of subsection 256(5.1). It found that the Court's decision in *Silicon Graphics Limited v. Canada*, provided a narrow interpretation of subsection 256(5.1) and in contrast determined that the Court's decisions in *Mimetix Pharmaceuticals Inc. v. Canada* and *Plomberie J.C. Langlois Inc. v. Canada* had broadened the test set forth in *Silicon Graphics* (i.e. "that in order for there to be a finding of *de facto* control, a person or group of persons must have the clear right and ability to effect a significant change in the board of directors or the powers of the board of directors or to influence in a very direct way the shareholders who would otherwise have the ability to elect the board of directors"). The T.C.C. thus concluded that the test required it to look beyond the right and ability to affect the composition or powers of the board, and to consider broader manners of influence in making the determination of who in fact has effective control of the affairs and fortunes of the corporation in question. In applying this broader test, the T.C.C. found, *inter alia*, that Mr. Howard could not have had any more effective factual control over the management and operation of the appellant and its business.

The issues were whether the T.C.C. erred in its interpretation of the requirements of *de facto* control in subsection 256(5.1) of the Act, and whether it erred in concluding that the appellant was associated with GRR and MorCourt for the purposes of paragraph 256(1)(b) of the Act.

Held, the appeal should be dismissed.

The T.C.C. applied an incorrect test for *de facto* control. The test in *Silicon Graphics* was affirmed in *9044 2807 Québec Inc. v. Canada*. Nothing in *9044 2807 Québec Inc.* suggests an intention on the Court's part to depart from the *Silicon Graphics* formulation of the test for *de facto* control, nor does the decision broaden or otherwise alter the test. While it is true that in *Mimetix Pharmaceuticals* and *Plomberie J.C. Langlois* a broader test appears to have been considered, the narrow test set out in *Silicon Graphics*, which was its *ratio decidendi*, was never directly challenged before this Court in either of these decisions. To the extent that those decisions may be taken as having prescribed a test for *de facto* control that is inconsistent with the *Silicon Graphics* test, they ought not to be followed. The test for control in fact is not based on "operational control". Paragraph 256(1)(b) and subsection 256(5.1) of the Act specifically refer to control of a corporation and not to control of the corporation's business or operations. Control of a corporation for the purposes of the associated corporation provisions of the Act has never been properly understood to mean control by management or what might otherwise be called "operational" control. The list

été élu comme unique administrateur de l'appelante et seul dirigeant. Aucune convention écrite entre les actionnaires n'a été conclue. La C.C.I. a jugé qu'il existait deux interprétations opposées du paragraphe 256(5.1). Elle a statué que la décision rendue par la Cour dans *Silicon Graphics Limited c. Canada* avait établi une interprétation étroite du paragraphe 256(5.1) et qu'à l'inverse, les décisions rendues dans *Mimetix Pharmaceuticals Inc. c. Canada* et *Plomberie J.C. Langlois inc. c. Canada* avaient élargi le critère établi dans *Silicon Graphics* (c.-à-d. « que pour que l'on puisse conclure à un contrôle de fait, une personne ou un groupe de personnes doivent avoir le droit et la capacité manifestes de procéder à une modification importante du conseil d'administration ou des pouvoirs du conseil ou d'influencer d'une façon très directe les actionnaires qui auraient autrement la capacité de choisir le conseil d'administration »). La C.C.I. a donc conclu que le critère l'obligeait à aller au-delà du droit et de la capacité de modifier la composition ou les pouvoirs du conseil, et à prendre en considération les sources d'influence plus générales pour décider qui a en réalité un contrôle effectif sur les affaires et les destinées de la société en question. En appliquant ce critère élargi, la C.C.I. a jugé, entre autres, que M. Howard n'aurait pas pu avoir de contrôle effectif factuel sur la gestion et l'exploitation de l'appelante et de son entreprise.

Il s'agissait de déterminer si la C.C.I. a commis une erreur dans son interprétation des exigences relatives au contrôle de fait énoncées au paragraphe 256(5.1) de la Loi, et si elle a commis une erreur en concluant que l'appelante était associée à GRR et à MorCourt au sens de l'alinéa 256(1)(b) de la Loi.

Arrêt : l'appel doit être rejeté.

La C.C.I. n'a pas appliqué le bon critère concernant le contrôle de fait. Le critère établi dans *Silicon Graphics* a été confirmé dans *9044 2807 Québec Inc. c. Canada*. Rien dans *9044 2807 Québec Inc.* ne laisse croire que la Cour avait l'intention de s'éloigner de la formulation du critère relatif au contrôle de fait établie dans *Silicon Graphics*, et cette décision n'élargit ni ne modifie autrement le critère. Bien qu'il soit vrai qu'un critère élargi semble avoir été pris en considération dans *Mimetix Pharmaceuticals* et *Plomberie J.C. Langlois*, le critère établi dans le *ratio decidendi* de l'arrêt *Silicon Graphics* n'a jamais été directement contesté devant la Cour dans l'une ou l'autre des ces affaires. Dans la mesure où ces décisions peuvent être considérées comme ayant prescrit un critère relatif au contrôle de fait qui est incompatible avec le critère établi dans *Silicon Graphics*, elles ne peuvent être suivies. Le critère relatif au contrôle de fait n'est pas fondé sur le « contrôle opérationnel ». L'alinéa 256(1)(b) et le paragraphe 256(5.1) de la Loi portent précisément sur le contrôle d'une société et non sur le contrôle des affaires et des activités de celle-ci. Le contrôle d'une société aux fins des dispositions relatives aux sociétés associées de la Loi n'a

of factors that may be considered when applying the *Silicon Graphics* test is open-ended. However, a factor that does not include a legally enforceable right and ability to effect a change to the board of directors or its powers, or to exercise influence over the shareholder or shareholders who have that right and ability, ought not to be considered as having the potential to establish *de facto* control. An interpretation of *de facto* control as contemplated by subsection 256(5.1) that fails to include such a requirement runs counter to the admonition of the Supreme Court of Canada in *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada* wherein it is stated that “the *Income Tax Act* must be interpreted in order to achieve consistency, predictability and fairness so that taxpayers may manage their affairs intelligently”. An interpretation of subsection 256(5.1) that encompasses “operational” control would import a degree of subjectivity into the *de facto* analysis that would lead to unpredictability.

The rights possessed by Mr. Howard under the unwritten agreement with his spouse fell short of giving him *de jure* control of the appellant, as he did not own a majority of its voting shares and the agreement was not a unanimous shareholders agreement within the meaning of the governing corporate legislation. Nonetheless, as long as that agreement was not repudiated by Mrs. Howard, Mr. Howard’s right to determine the appellant’s board of directors was influence of the type contemplated by subsection 256(5.1), within the interpretation of this Court set out in *Silicon Graphics*.

jamais été interprété de manière à signifier le contrôle par gestion, ou ce que l’on pourrait autrement appeler le contrôle opérationnel. La liste des facteurs qui peuvent être pris en considération lorsque l’on applique le critère établi dans *Silicon Graphics* n’est pas limitative. Cependant, un facteur qui n’inclut pas de droit et de capacité ayant force exécutoire de procéder à une modification du conseil d’administration ou de ses pouvoirs ou d’influencer les actionnaires qui ont ce droit et cette capacité ne peut pas être considéré comme ayant la possibilité d’établir un contrôle de fait. Une interprétation du contrôle de fait au sens du paragraphe 256(5.1) qui n’inclut pas une telle exigence va à l’encontre de la mise en garde de la Cour suprême du Canada dans *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, où la Cour a déclaré que « les dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu* doivent être interprétées de manière à assurer l’uniformité, la prévisibilité et l’équité requises pour que les contribuables puissent organiser intelligemment leurs affaires ». Une interprétation du paragraphe 256(5.1) qui englobe le contrôle « opérationnel » supposerait un degré de subjectivité dans l’analyse du contrôle de fait, ce qui entraînerait une imprévisibilité.

Les droits accordés à M. Howard par la convention non écrite conclue avec son épouse ne lui assuraient pas un contrôle de droit sur l’appelante, car il ne possédait pas une majorité de ses droits de vote et la convention n’était pas une convention unanime entre les actionnaires au sens des lois qui s’appliquent aux sociétés. Néanmoins, tant que cette convention n’était pas répudiée par M^{me} Howard, le droit de M. Howard de choisir le conseil d’administration de l’appelante constituait une influence du genre de celle qu’envisage le paragraphe 256(5.1), conformément à l’interprétation que la Cour a énoncée dans l’arrêt *Silicon Graphics*.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 125(1)(a), (3),(7), 256.

CASES CITED

NOT FOLLOWED:

Mimetix Pharmaceuticals Inc. v. Canada, 2003 FCA 106, [2003] 3 C.T.C. 72; *Plomberie J.C. Langlois Inc. v. Canada*, 2006 FCA 113, [2007] 3 C.T.C. 148; *Lyrtech RD Inc. v. Canada*, 2014 FCA 267, [2015] 4 C.T.C. 33.

APPLIED:

Silicon Graphics Limited v. Canada, 2002 FCA 260, [2003] 1 F.C. 447; *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235; *9044 2807 Québec Inc. v. Canada*, 2004 FCA 23, 325 N.R. 226, *sub nom. Transport M.L.*

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l’impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 125(1)a),(3),(7), 256.

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS NON SUIVIES :

Mimetix Pharmaceuticals Inc. c. Canada, 2003 CAF 106; *Plomberie J.C. Langlois inc. c. Canada*, 2006 CAF 113; *Lyrtech RD Inc. c. Canada*, 2014 CAF 267.

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Silicon Graphics Limited c. Canada, 2002 CAF 260, [2003] 1 C.F. 447; *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *9044 2807 Québec Inc. c. Canada*, 2004 CAF 23, *sub nom. Transport M.L. Couture Inc. c.*

Couture Inc. v. Canada; Buckerfield's Ltd. et al. v. Minister of National Revenue, [1965] 1 Ex. C.R. 299, [1964] C.T.C. 504; *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601.

CONSIDERED:

Duha Printers (Western) Ltd. v. Canada, [1998] 1 S.C.R. 795, (1998), 159 D.L.R. (4th) 457; *Miller v. Canada (Attorney General)*, 2002 FCA 370, 220 D.L.R. (4th) 149.

APPEAL from a decision of the Tax Court of Canada (2014 TCC 357, [2015] 3 C.T.C. 2205) upholding the Minister of National Revenue's decision, in reassessments issued in respect of the appellant's 2007, 2008 and 2009 taxation years, to deny the appellant's claim for a deduction from its tax otherwise payable. Appeal dismissed.

APPEARANCES

Thor J. Hansell for appellant.
Julien Bedard and *Neil Goodridge* for respondent.

SOLICITORS OF RECORD

Aikins, MacAulay & Thorvaldson LLP, Winnipeg, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] RYER J.A.: This is an appeal from a decision of Justice Patrick Boyle of the Tax Court of Canada (the Judge), dated November 28, 2014 and cited as 2014 TCC 357, [2015] 3 C.T.C. 2205. The appeal arises out of reassessments issued by the Minister of National Revenue (the Minister) pursuant to the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (the Act) to McGillivray Restaurant Ltd. (the taxpayer) in respect of its 2007, 2008 and 2009 taxation years (the reassessments). Unless otherwise indicated, all references in these reasons to statutory provisions shall be to the corresponding provisions of the Act that applied in respect of the reassessments.

Canada; Buckerfield's Ltd. et al. v. Minister of National Revenue, [1965] 1 R.C. de l'É. 299, [1964] C.T.C. 504; *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601.

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada, [1998] 1 R.C.S. 795; *Miller c. Canada (Procureur général)*, 2002 CAF 370.

APPEL d'une décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt (2014 CCI 357) a confirmé la décision du ministre du Revenu national, par l'entremise de nouvelles cotisations établies pour les années d'imposition 2007, 2008 et 2009 de l'appelante, de rejeter la demande de déductions de son impôt payable par ailleurs, présentée par l'appelante. Appel rejeté.

ONT COMPARU

Thor J. Hansell pour l'appelante.
Julien Bedard et *Neil Goodridge* pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Aikins, MacAulay & Thorvaldson LLP, Winnipeg, pour l'appelante.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

[1] LE JUGE RYER, J.C.A. : Il s'agit d'un appel de la décision rendue par le juge Patrick Boyle de la Cour canadienne de l'impôt (le juge) le 28 novembre 2014 (2014 CCI 357). L'appel porte sur de nouvelles cotisations (les nouvelles cotisations) établies par le ministre du Revenu national (le ministre) conformément à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi), à l'égard de McGillivray Restaurant Ltd. (la contribuable) pour ses années d'imposition 2007, 2008 et 2009. Sauf indication contraire, tous les renvois à des dispositions légales dans les présents motifs visent les dispositions de la Loi qui s'appliquaient aux nouvelles cotisations.

[2] In each reassessment, the Minister denied the taxpayer's claim for a deduction from its tax otherwise payable under Part I of the Act for the applicable taxation year, pursuant to paragraph 125(1)(a) (the small business deduction), on the basis that the taxpayer was associated with one or more corporations in each such taxation year, within the meaning of subsection 256(1), and had not filed an agreement with any such corporation as contemplated by subsection 125(3).

[3] The issue in this appeal is whether, in the years covered by the reassessments, the taxpayer was associated with G.R.R. Holdings Ltd. (GRR) and MorCourt Properties Ltd. (MorCourt) on the basis that an individual, Mr. Gordon R. Howard, who had *de jure* and *de facto* control over GRR and MorCourt, also had *de facto* control over the taxpayer, within the meaning of subsection 256(5.1).

[4] The Judge determined that MorCourt, GRR and the taxpayer were associated corporations, within the meaning of subsection 256(1) and upheld the reassessments.

[5] For the reasons that follow, I would dismiss the appeal.

I. BACKGROUND

[6] The appeal before the Judge proceeded on the basis of a partially agreed statement of facts. In addition, the Judge made a detailed summary of the evidence presented to him, which consisted of read-ins by the Crown from the examination for discovery of Mr. Howard and an agreed book of documents. The essential facts for the purpose of dealing with the issues raised in this appeal are summarized below.

[7] At all relevant times, Mr. Howard and Mrs. Ruth Howard were married. Mr. Howard owned all of the issued shares of GRR and MorCourt. GRR was incorporated in the early 1980s and MorCourt was incorporated around the same time as the taxpayer. Like the taxpayer, each of GRR and MorCourt is a

[2] Par chaque nouvelle cotisation, le ministre a refusé d'accorder à la contribuable la déduction prévue à l'alinéa 125(1)a) de la Loi (la déduction accordée aux petites entreprises) à l'égard de l'impôt payable par ailleurs en vertu de la partie I de la Loi. Le ministre a conclu que la contribuable était associée à une ou plusieurs sociétés, au sens du paragraphe 256(1), au cours de chaque année d'imposition et qu'elle n'avait pas déposé l'entente conclue avec les autres sociétés visée au paragraphe 125(3).

[3] La question en litige dans le présent appel est de savoir si, durant les années visées par les nouvelles cotisations, la contribuable était associée à G.R.R. Holdings Ltd. (GRR) et à MorCourt Properties Ltd. (MorCourt) parce que Gordon R. Howard, qui exerçait un contrôle de droit et un contrôle de fait sur GRR et sur MorCourt, exerçait aussi un contrôle de fait sur la contribuable au sens du paragraphe 256(5.1).

[4] Le juge a conclu que MorCourt, GRR et la contribuable étaient des sociétés associées au sens du paragraphe 256(1) et a confirmé le bien-fondé des nouvelles cotisations.

[5] Pour les motifs exposés ci-dessous, je rejeterais l'appel.

I. LE CONTEXTE

[6] L'appel dont le juge était saisi faisait l'objet d'un exposé conjoint partiel des faits. En outre, le juge a fait un résumé détaillé des éléments de preuve qui lui ont été présentés, soit des extraits de l'interrogatoire préalable de M. Howard produits par la Couronne et un recueil conjoint de documents. Les faits essentiels pour traiter des questions soulevées dans le présent appel sont résumés ci-dessous.

[7] Pendant toute la période pertinente, M. Howard et M^{me} Ruth Howard étaient mariés. M. Howard détenait l'intégralité des actions émises de GRR et de MorCourt. GRR a été constituée au début des années 1980 et MorCourt a été constituée à peu près en même temps que la contribuable. Comme la contribuable, GRR et

Canadian-controlled private corporation, within the meaning of subsection 125(7).

[8] In 1997, GRR entered into franchise agreements with Keg Restaurants Ltd. (the franchisor) and acquired certain territorial exclusivity rights with respect to the operation of Keg Restaurant franchises in Winnipeg. Pursuant to these arrangements, GRR successfully operated three Keg Restaurants in Winnipeg until late 2005. The exclusivity rights were conditional on GRR continuing to operate a minimum of three Keg restaurants in Winnipeg.

[9] At some time before the incorporation of the taxpayer, Mr. Howard decided that the Pembina Highway Restaurant should be relocated. To that end, arrangements were made to acquire some land on McGillivray Avenue and to obtain the franchisor's consent to the relocation.

[10] In conjunction with the relocation transaction, Mr. Howard sought professional advice and, as a consequence, he determined that it would be prudent to "start separating some things", given the success that had been enjoyed since the acquisition of the three Keg-franchised restaurants.

[11] To that end, MorCourt was incorporated for the purpose of acquiring the restaurant buildings and the land upon which they were situated. More germane to this appeal, the taxpayer was incorporated for the purpose of acquiring and operating the new McGillivray Avenue restaurant, including the franchise that would permit the operation of that restaurant.

[12] Consistent with the professional advice that Mr. Howard received, the taxpayer was incorporated in August of 2005. Upon its organization, Mrs. Howard was issued 760 voting common shares for \$76 and Mr. Howard was issued 240 voting common shares for \$24. In addition, Mr. Howard was elected as the sole director of the taxpayer and appointed as its only officer. No written shareholders' agreements were put into place. The capitalization of the taxpayer was nominal.

MorCourt sont des sociétés privées sous contrôle canadien au sens du paragraphe 125(7).

[8] En 1997, GRR a conclu des contrats de franchise avec Keg Restaurants Ltd. (le franchiseur) et a acquis des droits d'exclusivité territoriale relativement à l'exploitation en franchise de restaurants Keg à Winnipeg. Grâce à ces contrats, GRR a exploité avec succès trois restaurants Keg à Winnipeg, jusqu'à la fin de l'année 2005. Les droits d'exclusivité n'étaient accordés que si GRR exploitait au moins trois restaurants Keg à Winnipeg.

[9] À un moment quelconque avant la constitution en société de la contribuable, M. Howard a décidé que le restaurant de la route Pembina devrait être réinstallé ailleurs. À cette fin, des ententes ont été conclues pour acquérir un terrain avenue McGillivray et pour obtenir le consentement du franchiseur quant à la réinstallation.

[10] De concert avec la réinstallation, M. Howard a sollicité des conseils de professionnels et, en conséquence, il a déterminé qu'il serait prudent de [TRADUCTION] « commencer à séparer certaines choses », étant donné le succès connu depuis l'acquisition des trois restaurants franchisés Keg.

[11] À cette fin, MorCourt a été constituée en société dans le but d'acquérir les nouveaux bâtiments du restaurant et le terrain sur lequel ils étaient situés. Fait plus pertinent à l'espèce, la contribuable a été constituée en société dans le but d'acquérir et d'exploiter le nouveau restaurant avenue McGillivray, y compris les droits de franchise qui permettraient d'exploiter ce restaurant.

[12] Conformément aux conseils de professionnels reçus par M. Howard, la contribuable a été constituée en société en août 2005. Lors de la constitution, M^{me} Howard s'est vu émettre 760 actions ordinaires avec droit de vote au prix de 76 \$ et M. Howard s'est vu émettre 240 actions ordinaires avec droit de vote au prix de 24 \$. De plus, M. Howard a été élu comme unique administrateur de la contribuable et a été nommé unique dirigeant. Aucune convention écrite des actionnaires n'a été mise en place. Le capital de la contribuable était symbolique.

[13] The record contains little to explain the basis upon which the taxpayer legally acquired or financed the property that it used when it commenced operations at the McGillivray Avenue location in December of 2005, shortly after the closing of the Pembina Highway location. However, the record does disclose documentation that provided for the assignment of the franchise covering the Pembina Highway location from GRR to the taxpayer and the franchisor's consent to that assignment.

[14] Mr. Howard was well aware of the importance of complying with the terms of the franchise agreements that related to the three restaurants, and the requirements for the consent of the franchisor to the relocation of the Pembina Highway location and the assignment of the related franchise to the taxpayer. At his examination for discovery, he testified that he assured the franchisor that notwithstanding these changes, things would be run on the same basis as they had in the past. He also testified, at his discovery, that he gave similar assurances to the former Pembina Highway employees whose employment was transferred to the taxpayer. Mrs. Howard had limited involvement in the operations of the taxpayer. She and her husband personally guaranteed the obligations of the taxpayer and GRR to the franchisor.

[15] The determination of Mrs. Howard's 76 percent ownership interest in the taxpayer was based upon the professional advice that had been provided to Mr. Howard. Nonetheless, the taxpayer was organized on the basis that Mr. Howard would not need his wife's approval to make decisions on behalf of the taxpayer. In that regard, Mr. Howard assured his wife that notwithstanding her 76% ownership position in the taxpayer, the restaurants would continue to operate as they always had, and the evidence indicates that this is how things proceeded.

II. THE DECISION OF THE JUDGE

[16] The Judge determined that there were two competing interpretations of subsection 256(5.1). He found that this Court's decision in *Silicon Graphics Limited v. Canada*, 2002 FCA 260, [2003] 1 F.C. 447 (*Silicon*

[13] Le dossier contient peu d'éléments expliquant la façon dont la contribuable a acquis le terrain situé avenue McGillivray dont elle s'est servie à partir de décembre 2005, peu après la fermeture du restaurant situé sur la route Pembina, ou la façon dont elle a financé l'achat de ce terrain. Cependant, le dossier comprend des documents qui prévoyaient la cession de l'entente de franchise pour le restaurant de la route Pembina de GRR à la contribuable et le consentement du franchiseur à la cession.

[14] M. Howard comprenait très bien l'importance de se conformer aux modalités des contrats de franchise des trois restaurants ainsi qu'aux exigences liées au consentement du franchiseur pour la réinstallation du restaurant de la route Pembina et la cession du droit de franchise à la contribuable. Lors de son interrogatoire préalable, il a dit qu'il avait assuré au franchiseur qu'en dépit de ces changements, les activités seraient menées de la même façon que par le passé. Il a également indiqué lors de l'interrogatoire préalable qu'il avait donné des assurances semblables aux anciens employés du restaurant de la route Pembina dont les emplois ont été transférés à la contribuable. M^{me} Howard a peu participé aux activités de la contribuable. Elle et son mari ont garanti à titre personnel les obligations de la contribuable et de GRR envers le franchiseur.

[15] La participation de 76 p. 100 de M^{me} Howard dans la contribuable était fondée sur les conseils de professionnels qui ont été donnés à M. Howard. Néanmoins, la contribuable était organisée de sorte que M. Howard n'ait pas besoin de l'accord de son épouse pour prendre des décisions au nom de la contribuable. À ce sujet, M. Howard a assuré à son épouse qu'en dépit du fait qu'elle était propriétaire de 76 p. 100 de la contribuable, les restaurants continueraient d'être exploités comme ils l'ont toujours été, et la preuve indique que c'est ainsi que les choses se sont déroulées.

II. LA DÉCISION DU JUGE

[16] Le juge a déterminé qu'il existait deux interprétations différentes du paragraphe 256(5.1). Il a conclu que la décision de la Cour dans l'arrêt *Silicon Graphics Ltd. c. Canada*, 2002 CAF 260, [2003] 1 C.F. 447

Graphics), provided a narrow interpretation under which a person would only be considered to have control in fact if that person had the clear right and ability either to effect significant change in the board of directors or the powers of the board of directors or to influence in a very direct way the shareholders who would otherwise have the ability to elect the board of directors.

[17] In contrast, he concluded that this Court's decisions in *Mimetix Pharmaceuticals Inc. v. Canada*, 2003 FCA 106, [2003] 3 C.T.C. 72 (*Mimetix Pharmaceuticals*) and *Plomberie J.C. Langlois Inc. v. Canada*, 2006 FCA 113, [2007] 3 C.T.C. 148 (*Plomberie J.C. Langlois*) had broadened the test set forth in *Silicon Graphics*. Thus, he concluded that the test required him to look beyond the right and ability to affect the composition or powers of the board, and to consider broader manners of influence in making the determination of who in fact has effective control of the affairs and fortunes of the corporation in question.

[18] In applying this broader test, the Judge found that Mr. Howard could not have had any more effective factual control over the management and operation of the taxpayer and its business.

[19] In addition, at paragraph 59 of his reasons, the Judge concluded that Mr. and Mrs. Howard had reached an agreement to the effect that the franchise covering the McGillivray Avenue location would be transferred to the taxpayer and Mrs. Howard would acquire a 76 percent interest in the taxpayer for a nominal amount, only if she agreed to ensure that Mr. Howard was the sole director and officer of the taxpayer and that, as he had assured the franchisor, things would be run as they always had been.

[20] Finally, the Judge concluded that while Mrs. Howard could have replaced her husband as the sole director of the taxpayer (thereby repudiating their unwritten agreement), she did not do so, observing that if she had decided to do so, she would have had to be concerned about the potential consequences that could have resulted from such a decision.

(*Silicon Graphics*), offrait une interprétation restrictive en vertu de laquelle une personne ne serait considérée comme exerçant un contrôle de fait que si elle avait le droit et la capacité manifestes de procéder à une modification importante du conseil d'administration ou des pouvoirs du conseil ou d'influencer d'une façon très directe les actionnaires qui auraient la capacité de choisir le conseil d'administration.

[17] En revanche, il a conclu que les décisions de la Cour dans les arrêts *Mimetix Pharmaceuticals Inc. c. Canada*, 2003 CAF 106 (*Mimetix Pharmaceuticals*) et *Plomberie J.C. Langlois inc. c. Canada*, 2006 CAF 113 (*Plomberie J.C. Langlois*), ont élargi le critère énoncé dans l'arrêt *Silicon Graphics*. Il a ainsi conclu que le critère l'amenait à ne pas tenir compte uniquement du droit et de la possibilité d'influencer la composition ou les pouvoirs du conseil d'administration et à prendre en considération des sources d'influence plus générales pour déterminer qui, en réalité, exerce un contrôle réel sur les activités et les destinées de la société en question.

[18] En appliquant ce critère plus large, le juge a conclu que M. Howard n'aurait pas pu exercer un contrôle de fait plus réel sur la gestion et l'exploitation de la contribuable et de son entreprise.

[19] En outre, au paragraphe 59 de ses motifs, le juge a conclu que M. et M^{me} Howard avaient convenu que le contrat de franchise du restaurant avenue McGillivray ne serait transféré à la contribuable et que M^{me} Howard ne ferait l'acquisition d'une participation de 76 p. 100 dans la contribuable pour une somme symbolique que si elle acceptait de faire en sorte que M. Howard soit l'unique administrateur et dirigeant de la contribuable et que, comme il l'avait assuré au franchiseur, les activités continueraient à être menées comme elles l'ont toujours été.

[20] Enfin, le juge a conclu que même si M^{me} Howard aurait pu remplacer son époux comme unique administrateur de la contribuable (répudiant ainsi leur entente orale), elle ne l'a pas fait, et il a fait observer que si elle avait choisi de le faire, il aurait fallu qu'elle se soucie des conséquences qui auraient pu découler de cette décision.

III. RELEVANT STATUTORY PROVISIONS

[21] The provisions of the Act that are relevant to this appeal are paragraph 256(1)(b) and subsection 256(5.1), which read as follows:

Associated corporations

256 (1) For the purposes of this Act, one corporation is associated with another in a taxation year if, at any time in the year,

...

(b) both of the corporations were controlled, directly or indirectly in any manner whatever, by the same person or group of persons;

...

Control in fact

(5.1) For the purposes of this Act, where the expression “controlled, directly or indirectly in any manner whatever,” is used, a corporation shall be considered to be so controlled by another corporation, person or group of persons (in this subsection referred to as the “controller”) at any time where, at that time, the controller has any direct or indirect influence that, if exercised, would result in control in fact of the corporation,

IV. ISSUES

[22] There are two issues in this appeal:

- (a) Did the Judge err in his interpretation of the requirements of *de facto* control in subsection 256(5.1)?
- (b) Did the Judge err in concluding that the taxpayer was associated with GRR and MorCourt for the purposes of paragraph 256(1)(b)?

V. STANDARD OF REVIEW

[23] In appellate review of a decision of the Tax Court of Canada, this Court applies the standard of correctness

III. LES DISPOSITIONS LÉGALES PERTINENTES

[21] Les dispositions de la Loi pertinentes en l’espèce sont l’alinéa 256(1)b) et le paragraphe 256(5.1), qui se lisent comme suit :

Sociétés associées

256 (1) Pour l’application de la présente loi, deux sociétés sont associées l’une à l’autre au cours d’une année d’imposition si, à un moment donné de l’année :

[...]

b) la même personne ou le même groupe de personnes contrôle les deux sociétés, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit;

[...]

Contrôle de fait

(5.1) Pour l’application de la présente loi, lorsque l’expression « contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, » est utilisée, une société est considérée comme ainsi contrôlée par une autre société, une personne ou un groupe de personnes — appelé « entité dominante » au présent paragraphe — à un moment donné si, à ce moment, l’entité dominante a une influence directe ou indirecte dont l’exercice entraînerait le contrôle de fait de la société [...]

IV. LES QUESTIONS EN LITIGE

[22] Deux questions sont soulevées dans le présent appel :

- a) Le juge a-t-il commis une erreur dans son interprétation des exigences en matière de contrôle de fait au paragraphe 256(5.1)?
- b) Le juge a-t-il commis une erreur en concluant que la contribuable était associée à GRR et à MorCourt pour l’application de l’alinéa 256(1)b)?

V. LA NORME DE CONTRÔLE

[23] Dans un appel d’une décision de la Cour canadienne de l’impôt, la Cour applique la norme de la

with respect to questions of law and the standard of palpable and overriding error with respect to questions of fact and mixed fact and law in respect of which there are no readily extricable questions of law (see *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, at paragraphs 8, 10 and 37).

VI. ANALYSIS

A. Introduction

[24] The circumstances in which the taxpayer was incorporated, organized, capitalized and then managed make it clear that Mrs. Howard had no meaningful interest in the taxpayer or its affairs beyond her \$76 investment in its common shares. Moreover, the totality of these circumstances indicate that the primary purpose of the incorporation of the taxpayer and its acquisition of the Pembina Highway restaurant and the related franchise may have been an attempt to avoid the associated corporation rules in order to obtain an additional small business deduction.

[25] The associated corporation rules in section 256 are aimed, *inter alia*, at ensuring that access to the small business deduction is limited. A discussion of the scheme of the Act in respect of that tax incentive is not necessary for the purpose of these reasons.

[26] Prior to the incorporation of the taxpayer, GRR operated three Keg restaurants and was limited to a single small business deduction. The taxpayer's incorporation and its acquisition of the McGillivray Avenue restaurant facilitated access to a second small business deduction in respect of one of the three restaurant businesses that were previously carried on by GRR.

[27] The Minister took exception to the claim for a second small business deduction and issued the reassessments on the basis that GRR and MorCourt were associated with the taxpayer, within the meaning of paragraph 256(1)(b), because those corporations and the taxpayer were all controlled by Mr. Howard. That Mr. Howard had both *de jure* and *de facto* control of

décision correcte aux questions de droit et la norme de l'erreur manifeste et dominante aux questions de fait et aux questions mixtes de fait et de droit à l'égard desquelles il n'y a pas de question de droit facilement isolable (voir *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235, aux paragraphes 8, 10 et 37).

VI. ANALYSE

A. Introduction

[24] Les circonstances dans lesquelles la contribuable a été constituée en société, organisée, capitalisée et ensuite gérée montrent clairement que M^{me} Howard n'avait pas de participation importante dans la contribuable ou dans ses activités, sauf son placement de 76 \$ dans ses actions ordinaires. De plus, l'ensemble des circonstances indique que le but principal de la constitution en société de la contribuable et de son acquisition du restaurant situé sur la route Pembina ainsi que du droit de franchise connexe pouvait avoir été de contourner les règles sur les sociétés associées afin d'obtenir une déduction accordée aux petites entreprises supplémentaire.

[25] Les règles sur les sociétés associées à l'article 256 visent notamment à assurer que le droit à la déduction accordée aux petites entreprises soit limité. Il n'est pas nécessaire de discuter du régime légal de ce stimulant fiscal dans les présents motifs.

[26] Avant la constitution en société de la contribuable, GRR exploitait trois restaurants Keg et n'avait droit qu'à une seule déduction accordée aux petites entreprises. La constitution en société de la contribuable et son acquisition du restaurant de l'avenue McGillivray donnaient droit à une deuxième déduction accordée aux petites entreprises en ce qui concerne un des trois restaurants exploités par GRR.

[27] Le ministre s'est opposé à la demande d'une deuxième déduction accordée aux petites entreprises et a établi les nouvelles cotisations en tenant compte du fait que GRR et MorCourt étaient associées à la contribuable, au sens de l'alinéa 256(1)b), car ces sociétés et la contribuable étaient toutes contrôlées par M. Howard. Que M. Howard exerçât un contrôle de droit et de fait

GRR and MorCourt is not at issue. The Minister alleged that Mr. Howard also had *de facto* control of the taxpayer, within the meaning of subsection 256(5.1).

[28] The Minister has not alleged that the parties to the transactions pursuant to which the taxpayer acquired the McGillivray Avenue restaurant and the related franchise were engaged in abusive tax planning. In other words, this is not a case in which the general anti-avoidance rule in subsection 245(2) is engaged and the purpose behind the creation and deployment of the taxpayer is irrelevant.

[29] The overarching question is whether it can be said that Mr. Howard or GRR had any direct or indirect influence that, if exercised, would result in either of them having control in fact of the taxpayer.

B. Did the Judge err in his interpretation of the requirements of *de facto* control in subsection 256(5.1)?

[30] The determination of who controls a corporation or when an acquisition of control of a corporation occurs has considerable significance under the Act. Prior to the introduction of subsection 256(5.1), the Act included both “control” and “controlled directly or indirectly in any manner whatever” but, in both of those formulations, control was thought of as *de jure* control.

[31] In *Duha Printers (Western) Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 795, 159 D.L.R. (4th) 457 (*Duha Printers*), the seminal decision of the Supreme Court of Canada on corporate control, *de jure* control was referred to as the ability of the owners of the majority of the voting power in the corporation that would enable those owners to elect directors of the corporation and accordingly to enjoy effective control of the corporation. In colloquial terms, the majority shareholder has the power to get the directors to do what he or she wants in terms of the operation of the corporation, failing which that shareholder will use his or her majority voting power to replace those directors with others who will do his or her bidding.

sur GRR et sur MorCourt n’est pas en cause. Le ministre a affirmé que M. Howard exerçait aussi un contrôle de fait sur la contribuable, au sens du paragraphe 256(5.1).

[28] Le ministre n’a pas affirmé que les parties aux transactions en vertu desquelles la contribuable a fait l’acquisition du restaurant situé avenue McGillivray et des droits de franchise connexes s’étaient livrées à une planification fiscale abusive. En d’autres termes, il ne s’agit pas ici d’un cas où la règle générale anti-évitement du paragraphe 245(2) s’applique : l’objet de la création et de la mise en oeuvre de la contribuable n’est pas pertinent.

[29] La question primordiale est de savoir si l’on peut dire que M. Howard ou GRR avaient une influence directe ou indirecte qui, si elle avait été exercée, se serait soldée par un contrôle de fait de l’un ou de l’autre sur la contribuable.

B. Le juge a-t-il commis une erreur dans son interprétation des exigences en matière de contrôle de fait au paragraphe 256(5.1)?

[30] Le fait de déterminer la personne qui contrôle une société ou le moment où se produit l’acquisition du contrôle d’une société a une importance considérable en vertu de la Loi. Avant l’ajout du paragraphe 256(5.1), la Loi comprenait les expressions « contrôle » et « contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit », mais dans les deux cas, le contrôle était considéré comme le contrôle de droit.

[31] Dans l’arrêt *Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 795 (*Duha Printers*), l’arrêt de principe de la Cour suprême du Canada sur le contrôle d’une société, le contrôle de droit a été décrit comme le pouvoir des détenteurs de la majorité des voix dans une société d’élire les administrateurs de la société et, par conséquent, d’exercer un contrôle réel sur la société. En langage courant, l’actionnaire majoritaire peut convaincre les administrateurs de faire ce qu’il souhaite pour ce qui est de l’exploitation de la société; sinon, l’actionnaire utilisera son droit de vote majoritaire pour remplacer ces administrateurs par d’autres administrateurs qui exécuteront ses ordres.

[32] It is useful to recall that in paragraph 71 of *Duha Printers*, the Supreme Court affirmed that an ordinary shareholders agreement, in contradistinction to a unanimous shareholders agreement, is not relevant to the determination of *de jure* control. Thus, the voting power attributable to shareholdings, determined in light of the constating documents and the share register of a corporation, is generally the determinative factor in the *de jure* control analysis, except in limited circumstances not relevant to this appeal, in which *de jure* control may not lie with the person who holds the majority of the voting power in a corporation.

[33] In the *de facto* control analysis, as one would expect, there are a broader range of attributes — beyond voting power determined in the context of constating documents and share registers — that must be considered to determine whether the requirements of subsection 256(5.1) have been met in any given case. For example, the rights of a person under the provisions of a shareholders agreement, other than a unanimous shareholders agreement, under which shareholders agree that the person will be able to select the directors, would fall within the definition of “influence”, within the meaning of subsection 256(5.1). So, must the requisite influence arise out of legally binding or enforceable arrangements, or can other kinds of influence lead to a finding of *de facto* control? For example, does a person who by threats or other vile means, at one end of the spectrum, or by matrimonial or familial love and affection, at the other end of the spectrum, have the requisite influence over a shareholder, who would otherwise have *de jure* control of a corporation, that would be sufficient to establish that such person has *de facto* control over that corporation?

[34] Fortunately, in this appeal we are not obliged to resort to an analysis from first principles because the meaning of *de facto* control, for the purposes of subsection 256(5.1), has been previously considered by this Court.

[35] In *Silicon Graphics*, Justice Sexton formulated the test as follows [at paragraph 67]:

[32] Il est utile de rappeler qu’au paragraphe 71 de l’arrêt *Duha Printers*, la Cour suprême a confirmé qu’une convention ordinaire des actionnaires, par opposition à une convention unanime des actionnaires, n’est pas pertinente pour déterminer le contrôle de droit. Ainsi, le droit de vote attribuable aux actions, déterminé au regard des actes constitutifs et du registre des actionnaires d’une société, est généralement le facteur déterminant dans l’analyse du contrôle de droit, sauf dans des circonstances précises qui ne sont pas pertinentes en l’espèce, où le contrôle de droit peut ne pas être exercé par la personne qui détient la majorité des voix dans une société.

[33] Dans l’analyse du contrôle de fait, comme on pourrait s’y attendre, il existe un plus grand nombre de facteurs — en plus des droits de vote selon les actes constitutifs et le registre des actionnaires — qui doivent être pris en considération pour déterminer si les conditions du paragraphe 256(5.1) ont été remplies dans un cas donné. Par exemple, les droits d’une personne en vertu des dispositions d’une convention des actionnaires (qui n’est pas une convention unanime des actionnaires) qui stipule que la personne pourra choisir les administrateurs correspondraient à la définition du terme « influence » au sens du paragraphe 256(5.1). L’influence requise doit-elle donc découler de conventions juridiquement contraignantes ou exécutoires, ou d’autres types d’influence peuvent-ils mener à conclure à un contrôle de fait? Par exemple, peut-on dire qu’une personne exerce un contrôle de fait sur une société si elle a l’influence requise sur l’actionnaire qui exerce le contrôle de droit en raison de menaces ou d’autres moyens ignobles, ou, au contraire, en raison de l’amour et de l’affection conjugaux ou familiaux?

[34] Heureusement, dans le présent appel, nous ne sommes pas obligés de nous livrer à une analyse fondée sur des principes de base, car la Cour a déjà examiné le sens du contrôle de fait pour l’application du paragraphe 256(5.1).

[35] Dans l’arrêt *Silicon Graphics*, le juge Sexton a formulé le critère en ces termes [au paragraphe 67] :

It is therefore my view that in order for there to be a finding of *de facto* control, a person or group of persons must have the clear right and ability to effect a significant change in the board of directors or the powers of the board of directors or to influence in a very direct way the shareholders who would otherwise have the ability to elect the board of directors.

[36] This test was affirmed in *9044 2807 Québec Inc. v. Canada*, 2004 FCA 23, 325 N.R. 226 [*sub nom. Transport M.L. Couture Inc. v. Canada*] (*Transport Couture*), wherein Justice Noël (as he then was), stated [at paragraph 24]:

It is not possible to list all the factors which may be useful in determining whether a corporation is subject to *de facto* control (*Duha Printers*, [1998] 1 S.C.R. 795, para. [38]). However, whatever factors are considered, they must show that a person or group of persons has the clear right and ability to change the board of directors of the corporation in question or to influence in a very direct way the shareholders who would otherwise have the ability to elect the board of directors (*Silicon Graphics*, [2002] FCA 260, para. [67]). In other words, the evidence must show that the decision-making power of the corporation in question in fact lies elsewhere than with those who have *de jure* control. [Emphasis added.]

[37] At the heart of Justice Noël's description of the legal test for *de facto* control is essentially a restatement of the test enunciated by Justice Sexton in *Silicon Graphics*. Nothing in this excerpt from Justice Noël's reasons suggests an intention on his part to depart from the *Silicon Graphics* formulation of the test for *de facto* control.

[38] I do not interpret Justice Noël's last sentence in the above-quoted paragraph as broadening or otherwise altering the *Silicon Graphics* test. It immediately follows a clear and direct endorsement of the *Silicon Graphics* test. Moreover, in my view, its introductory phrase "In other words" indicates that this sentence is intended to constitute only a paraphrase of that test. Although interpreted in isolation this sentence might suggest a broader approach, its immediate context requires an interpretation bounded by the clear endorsement of the *Silicon Graphics* test.

Par conséquent, je suis d'avis que pour que l'on puisse conclure à un contrôle de fait, une personne ou un groupe de personnes doivent avoir le droit et la capacité manifestes de procéder à une modification importante du conseil d'administration ou des pouvoirs du conseil ou d'influencer d'une façon très directe les actionnaires qui auraient autrement la capacité de choisir le conseil d'administration.

[36] Ce critère a été confirmé dans l'arrêt *9044 2807 Québec Inc. c. Canada*, 2004 CAF 23 [*sub nom. Transport M.L. Couture Inc. c. Canada*] (*Transport Couture*), où le juge Noël (tel était alors son titre) a affirmé ce qui suit [au paragraphe 24] :

Il n'est pas possible d'énumérer tous les facteurs qui peuvent être utiles afin de déterminer si une société est ou non assujettie à un contrôle de fait (*Duha Printers*, [1998] 1 R.C.S. 795, paragraphe [38]). Cependant, quels que soient les facteurs retenus, ils doivent démontrer qu'une personne ou un groupe de personnes possède la capacité manifeste de modifier le Conseil d'administration de la société visée ou d'influencer de façon très directe les actionnaires qui auraient autrement la capacité de choisir le Conseil d'administration (*Silicon Graphics*, 2002 CAF 260, paragraphe [67]). En d'autres mots, la preuve doit démontrer que le pouvoir décisionnel de la société visée réside dans les faits ailleurs qu'entre les mains de ceux qui possèdent le contrôle *de jure*. [Non souligné dans l'original.]

[37] La description du juge Noël du critère juridique qui s'applique au contrôle de fait est essentiellement une reformulation du critère énoncé par le juge Sexton dans l'arrêt *Silicon Graphics*. Rien dans l'extrait des motifs du juge Noël ne suggère une intention de sa part de s'écarter de la formulation du critère du contrôle de fait énoncé dans l'arrêt *Silicon Graphics*.

[38] Je n'interprète pas la dernière phrase du juge Noël dans le paragraphe cité ci-dessus comme élargissant ou modifiant le critère de l'arrêt *Silicon Graphics*. Elle suit immédiatement une approbation claire et directe du critère de l'arrêt *Silicon Graphics*. De plus, je suis d'avis que le passage « En d'autres mots » au début de la phrase indique qu'elle résume le critère. Bien que cette phrase puisse, si elle est interprétée isolément, laisser entendre qu'on propose une approche plus vaste, son contexte exige qu'elle soit interprétée à la lumière d'une approbation claire du critère de l'arrêt *Silicon Graphics*.

[39] As previously mentioned, the Judge concluded that *Mimetix Pharmaceuticals* and *Plomberie J.C. Langlois* required him to consider broad manners of influence, including exercise of control over day-to-day operations in the *de facto* control analysis. While it is true that in these two decisions a broader test appears to have been considered, the narrow test set out in paragraph 67 of *Silicon Graphics*, which in my view was its *ratio decidendi*, was never directly challenged before this Court in either of these decisions.

[40] It is well established that this Court will follow its previous decisions unless “the previous decision is manifestly wrong, in the sense that the Court overlooked a relevant statutory provision, or a case that ought to have been followed” (see *Miller v. Canada (Attorney General)*, 2002 FCA 370, 220 D.L.R. (4th) 149, at paragraph 10). This Court did not address any argument that *Silicon Graphics* was manifestly wrong and should not be followed in either *Mimetix Pharmaceuticals* or *Plomberie J.C. Langlois*. Moreover, in both *Mimetix Pharmaceuticals* and *Plomberie J.C. Langlois*, this Court was primarily concerned with the Tax Court’s appreciation of the evidence before it.

[41] To be clear, in my view, to the extent that those decisions may be taken as having prescribed a test for *de facto* control that is inconsistent with the *Silicon Graphics* test, those decisions ought not to be followed.

[42] At the hearing, Crown counsel asserted that this Court “clarified” the *Silicon Graphics* test in *Lyrtech RD Inc. v. Canada*, 2014 FCA 267, [2015] 4 C.T.C. 33 (*Lyrtech*), a decision that was apparently not before the Judge.

[43] In *Lyrtech*, this Court affirmed that the test for *de facto* control is that in *Silicon Graphics*, adding that paragraph 24 of the decision in *Transport Couture* clarified the *Silicon Graphics* test. As noted above, it is my view that the stipulated paragraph from *Transport Couture* must be taken as an affirmation of the *Silicon Graphics* test. Moreover, *Lyrtech* is another example of

[39] Comme il a été mentionné précédemment, le juge a conclu que les arrêts *Mimetix Pharmaceuticals* et *Plomberie J.C. Langlois* l’obligeaient à prendre en considération des sources d’influence plus générales, notamment l’exercice du contrôle sur les activités quotidiennes, dans l’analyse du contrôle de fait. Bien qu’il soit vrai que dans ces deux décisions, un critère plus large semble avoir été pris en considération, le critère étroit énoncé au paragraphe 67 de l’arrêt *Silicon Graphics*, qui constituait à mon avis son *ratio decidendi*, n’a jamais été directement contesté devant la Cour dans l’une ou l’autre de ces décisions.

[40] Il est bien établi que la Cour respectera ses décisions antérieures, à moins que « la décision en cause soit manifestement erronée, du fait que la Cour n’aurait pas tenu compte de la législation applicable ou d’un précédent qui aurait dû être respecté » (voir *Miller c. Canada (Procureur général)*, 2002 CAF 370, au paragraphe 10). La Cour ne s’est pas penchée sur la question de savoir si l’arrêt *Silicon Graphics* était manifestement erroné de sorte qu’on ne devrait pas le suivre dans les arrêts *Mimetix Pharmaceuticals* et *Plomberie J.C. Langlois*. De plus, dans ces deux arrêts, la Cour s’est principalement intéressée à l’appréciation par la Cour canadienne de l’impôt de la preuve dont elle disposait.

[41] En clair, à mon avis, si ces décisions peuvent être interprétées comme ayant prescrit un critère du contrôle de fait incompatible avec le critère de l’arrêt *Silicon Graphics*, on ne devrait pas les suivre.

[42] À l’audience, l’avocat de la Couronne a affirmé que la Cour avait [TRADUCTION] « ajouté des précisions » concernant l’arrêt *Silicon Graphics* dans l’arrêt *Lyrtech RD Inc. c. Canada*, 2014 CAF 267 (*Lyrtech*), une décision qui n’a apparemment pas été soumise au juge.

[43] Dans l’arrêt *Lyrtech*, la Cour a affirmé que le critère qui s’applique au contrôle de fait est celui de l’arrêt *Silicon Graphics*, ajoutant que le paragraphe 24 de la décision *Transport Couture* ajoutait des précisions au critère de l’arrêt *Silicon Graphics*. Comme je l’ai mentionné, je suis d’avis que le paragraphe tiré de l’arrêt *Transport Couture* doit être considéré comme une

the Court responding to asserted errors in factual findings made in the decision under review. *Lyrtech* cannot, in my view, be read as having determined that the narrow test in *Silicon Graphics* was manifestly wrong and ought not to be followed. To the extent that *Lyrtech* may be taken as having repudiated the *Silicon Graphics* test, it ought not to be followed.

[44] Crown counsel argued that support for the broader approach to *de facto* control can be found within *Silicon Graphics* itself. In paragraphs 63 to 65 of that decision, the Court dealt with a number of arguments that were made to it as to the applicability of broader factors. In dismissing these arguments on the basis that they were unsupported on the record, it is my view that Justice Sexton cannot be taken as having undermined the test that he clearly enunciated in paragraph 67 of his reasons.

[45] Accordingly, I affirm that the narrow test set out in paragraph 67 of *Silicon Graphics* is correct and has not been overturned by this Court.

[46] I reject any assertion that the test for control in fact is based on “operational control”. *De facto* control, like *de jure* control, is concerned with control over the board of directors and not with control of the day-to-day operations of the corporation or its business. Paragraph 256(1)(b) and subsection 256(5.1) specifically refer to control of a corporation and not to control of the corporation’s business or operations. Indeed, this view is consistent with the conclusion of President Jockett set out in *Buckerfield’s Ltd. et al. v. Minister of National Revenue*, [1965] 1 Ex. C.R. 299, at pages 302 and 303:

Many approaches might conceivably be adopted in applying the word “control” in a statute such as the *Income Tax Act* to a corporation. It might, for example, refer to control by “management”, where management and the Board of Directors are separate, or it might refer to control by the Board of Directors. The kind of control exercised by management officials or the Board of Directors is, however, clearly not intended by section 39

approbation du critère de l’arrêt *Silicon Graphics*. De plus, l’arrêt *Lyrtech* est un autre exemple où la Cour a examiné des erreurs de fait alléguées dans le jugement porté en appel. L’arrêt *Lyrtech* ne peut pas, selon moi, être interprété comme ayant déterminé que le critère étroit de l’arrêt *Silicon Graphics* était manifestement erroné et qu’on ne devrait pas le suivre. Si l’arrêt *Lyrtech* peut être interprété comme ayant répudié le critère de l’arrêt *Silicon Graphics*, on ne devrait pas le suivre.

[44] L’avocat de la Couronne a soutenu qu’un appui pour l’approche plus générale relative au contrôle de fait se trouve dans l’arrêt *Silicon Graphics* lui-même. Aux paragraphes 63 à 65 de cette décision, la Cour a abordé un certain nombre d’observations qui lui ont été présentées quant à l’applicabilité de facteurs plus généraux. Puisque le juge Sexton a rejeté ces arguments au motif qu’ils n’étaient pas étayés par le dossier, je suis d’avis qu’on ne peut pas considérer qu’il ait miné le critère qu’il a clairement énoncé au paragraphe 67 de ses motifs.

[45] Par conséquent, je confirme que le critère étroit énoncé au paragraphe 67 de l’arrêt *Silicon Graphics* est correct et qu’il n’a pas été infirmé par la Cour.

[46] Je rejette toute affirmation selon laquelle le critère du contrôle est, en réalité, fondé sur le « contrôle de l’exploitation ». Le contrôle de fait, comme le contrôle de droit, porte sur le contrôle exercé sur le conseil d’administration et non sur le contrôle exercé sur les activités quotidiennes de la société. L’alinéa 256(1)(b) et le paragraphe 256(5.1) font expressément référence au contrôle exercé sur une société et non au contrôle exercé sur les activités ou l’exploitation d’une société. En fait, ce point de vue correspond à la conclusion du président Jockett énoncée dans l’arrêt *Buckerfield’s Ltd. et al. v. Minister of National Revenue*, [1965] 1 R.C. de l’É. 299, aux pages 302 et 303 :

[TRADUCTION] Il est concevable qu’il puisse exister plusieurs façons de comprendre le mot « contrôle » dans une loi telle que la *Loi de l’impôt sur le revenu*, quand on applique ce mot à une société. Il peut par exemple se rapporter au contrôle par les dirigeants, lorsque les dirigeants et le conseil d’administration sont distincts, ou il peut se rapporter au contrôle par le conseil d’administration. Le genre de contrôle qu’exercent les dirigeants ou le

when it contemplates control of one corporation by another as well as control of a corporation by individuals (see subsection (6) of section 39). The word “control” might conceivably refer to *de facto* control by one or more shareholders whether or not they hold a majority of shares. I am of the view, however, that, in section 39 of the *Income Tax Act*, the word “controlled” contemplates the right of control that rests in ownership of such a number of shares as carries with it the right to a majority of the votes in the election of the Board of Directors

[47] While *de jure* control generally looks only to share ownership in the limited context set forth in *Duha Printers*, in determining who has control over the election of the board of directors — and thus the corporation — there is nothing to suggest that *de facto* control is anything other than control by some means short of that necessary to meet the test for *de jure* control. In my view, control of a corporation for the purposes of the associated corporation provisions of the Act has never been properly understood to mean what President Jackett referred to as control by management or what might otherwise be called “operational” control.

[48] The difference between *de facto* and *de jure* control, then, is limited to the breadth of factors that can be considered in determining whether a person or group of persons has effective control, by means of an ability to elect the board of directors, of a corporation. That said, it remains the case that the list of factors that may be considered when applying the *Silicon Graphics* test is open-ended. However, in my view, a factor that does not include a legally enforceable right and ability to effect a change to the board of directors or its powers, or to exercise influence over the shareholder or shareholders who have that right and ability, ought not to be considered as having the potential to establish *de facto* control.

[49] In my view, an interpretation of *de facto* control as contemplated by subsection 256(5.1) that fails to include a requirement that the influence in question must be grounded in a legally enforceable right or ability runs counter to the clear admonition of the Supreme Court of

conseil d’administration n’est évidemment pas, toutefois, celui que vise l’article 39 en parlant du contrôle d’une société par une autre de même que du contrôle d’une société par des particuliers (voir le paragraphe (6) de l’article 39). On conçoit très bien que le mot « contrôle » puisse se rapporter au contrôle de fait par un actionnaire ou par plusieurs actionnaires détenant ou non une majorité des actions. Je crois cependant qu’à l’article 39 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, le mot « contrôlée » vise le droit de contrôle qui découle de la propriété d’un nombre d’actions suffisant pour donner la majorité des voix à l’élection du conseil d’administration [...]

[47] Tandis que le contrôle de droit porte généralement uniquement sur la propriété des actions dans le sens limité énoncé dans l’arrêt *Duha Printers* pour déterminer qui exerce un contrôle sur l’élection du conseil d’administration, et donc sur la société, rien ne laisse penser que le contrôle de fait soit autre chose qu’un contrôle exercé par un moyen quelconque insuffisant pour satisfaire au critère du contrôle de droit. À mon avis, le contrôle d’une société pour l’application des dispositions sur les sociétés associées de la Loi n’a jamais signifié ce que le président Jackett a désigné comme étant un contrôle par les dirigeants ou ce qui pourrait être qualifié de contrôle « de l’exploitation ».

[48] La différence entre un contrôle de fait et un contrôle de droit se limite donc à l’étendue des facteurs qui peuvent être pris en considération pour décider si une personne ou un groupe de personnes exerce un contrôle réel au moyen de la capacité d’élire le conseil d’administration d’une société. Cela dit, il n’en demeure pas moins que la liste des facteurs qui peuvent être pris en considération au moment d’appliquer le critère de l’arrêt *Silicon Graphics* est non limitative. Cependant, à mon avis, un facteur qui ne comprend pas un droit et une capacité ayant force exécutoire de procéder à une modification du conseil d’administration ou de ses pouvoirs, ou d’influencer les actionnaires qui ont ce droit et cette capacité, ne devrait pas être considéré comme étant susceptible d’établir un contrôle de fait.

[49] Je suis d’avis qu’une interprétation du contrôle de fait au sens du paragraphe 256(5.1) qui ne comporte aucune exigence selon laquelle l’influence en question doit être fondée sur un droit ou une capacité ayant force exécutoire est contraire au ferme avertissement lancé par

Canada in *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601 [*Canada Trustco*], wherein, at paragraph 12, the Chief Justice and Justice Major unequivocally stated:

The provisions of the *Income Tax Act* must be interpreted in order to achieve consistency, predictability and fairness so that taxpayers may manage their affairs intelligently

[50] An interpretation of subsection 256(5.1) that encompasses “operational” control would import a degree of subjectivity into the *de facto* analysis that, in my view, would lead to unpredictability, rather than predictability, as mandated by the *Canada Trustco* interpretative approach.

[51] Having clarified that the *Silicon Graphics* test remains the test for *de facto* control, and it appearing that the Judge applied a different test, I now turn to the facts in this appeal.

C. Did the Judge err in concluding that the taxpayer was associated with GRR and MorCourt for the purposes of paragraph 256(1)(b)?

[52] Having determined that the Judge applied an incorrect test for *de facto* control, it is necessary for me to apply the correct test to the facts of this case.

[53] The Judge determined that Mr. and Mrs. Howard reached an agreement to the effect that the franchise with respect to the Pembina Highway location would only be transferred from GRR to the taxpayer if Mrs. Howard agreed to use the voting power associated with her 760 common shares of the taxpayer to ensure that Mr. Howard was elected as the sole director of the taxpayer and that his directorship endured. In essence, the Judge found that the Howards had made an agreement under which the identity and composition of the board of directors of the taxpayer would be under the control of Mr. Howard.

[54] At the hearing, counsel for the taxpayer asserted that the Judge made a palpable and overriding error in

la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601 [*Hypothèques Trustco*], au paragraphe 12, dans lequel la juge en chef et le juge Major déclarent catégoriquement :

Les dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu* doivent être interprétées de manière à assurer l’uniformité, la prévisibilité et l’équité requises pour que les contribuables puissent organiser intelligemment leurs affaires [...]

[50] Une interprétation du paragraphe 256(5.1) qui englobe le contrôle « de l’exploitation » supposerait un degré de subjectivité dans l’analyse du contrôle de fait qui, à mon avis, nuirait à la prévisibilité au lieu de la maintenir, tel que le prévoit l’approche interprétative de l’arrêt *Hypothèques Trustco*.

[51] Après avoir précisé que le critère de l’arrêt *Silicon Graphics* demeure le critère à appliquer pour le contrôle de fait, et puisqu’il semble que le juge ait appliqué un critère différent, j’aborderai maintenant les faits du présent appel.

C. Le juge a-t-il commis une erreur en concluant que la contribuable était associée à GRR et à MorCourt pour l’application de l’alinéa 256(1)(b)?

[52] Après avoir décidé que le juge avait appliqué le mauvais critère pour le contrôle de fait, je dois appliquer le bon critère aux faits de l’espèce.

[53] Le juge a conclu que M. et M^{me} Howard étaient parvenus à une entente selon laquelle le droit de franchise relatif au restaurant de la route Pembina ne serait transféré de GRR à la contribuable que si M^{me} Howard acceptait d’exercer les droits de vote dont elle disposait grâce à ses 760 actions ordinaires de la contribuable afin de voir à ce que M. Howard soit élu unique administrateur de la contribuable et qu’il conserve ce poste. Essentiellement, le juge a conclu que M. et M^{me} Howard avaient conclu une entente en vertu de laquelle la composition du conseil d’administration de la contribuable relèverait de M. Howard.

[54] À l’audience, l’avocat de la contribuable a affirmé que le juge avait commis une erreur manifeste et

finding that Mr. and Mrs. Howard had made such an unwritten agreement. Counsel correctly noted that the record contains no direct evidence of such an agreement. However, he agreed that if there had been a written agreement to the same effect, the Minister's position that the corporations were associated would be unassailable. Counsel asserted correctly that the Franchise Agreement, to which the taxpayer was a party, did not require Mr. Howard to be the taxpayer's sole director. From this, the taxpayer asks this Court to infer that there was no such oral agreement and that the Judge erred in his inference that there was one.

[55] A review on a standard of palpable and overriding error requires an appellate court to show meaningful deference to the factual findings of a trial judge. In the circumstances, it is my view that the Judge's finding that there was an unwritten agreement between Mr. and Mrs. Howard was open to him on the evidence that was before him and in making it, he committed no palpable and overriding error.

[56] The absence of a written agreement is not proof that there was no unwritten agreement. The Judge was aware of the longstanding and successful relationship between Mr. Howard and the franchisor, underscoring the trust that had been established between them over the years. This relationship indicates that the franchisor may well have been satisfied by Mr. Howard's verbal assurances that things would be run in the same way they always had in the three restaurants.

[57] Although the parties stipulated in the partial agreed statement of facts that Mrs. Howard could terminate Mr. Howard's directorship at any time, she did not do so. As long as the unwritten agreement was in effect, Mr. Howard retained the right to determine the entirety of the taxpayer's board of directors, i.e. that he would constitute the entire board. It is clear that the rights possessed by Mr. Howard under the unwritten agreement with his wife fell short of giving him *de jure* control of the taxpayer, as he did not own a majority of its voting shares and that agreement was not a unanimous shareholders agreement within the meaning of the governing corporate legislation. Nonetheless, as long as that

dominante en concluant que M. et M^{me} Howard avaient conclu une telle entente orale. L'avocat a noté avec raison que le dossier ne contient aucun élément de preuve direct d'une telle entente. Il a cependant convenu que s'il existait une entente écrite en ce sens, la thèse du ministre selon laquelle les sociétés sont des sociétés associées serait inattaquable. L'avocat a affirmé, à juste raison, que le contrat de franchise auquel la contribuable était une partie n'exigeait pas que M. Howard soit l'unique administrateur de la contribuable. Ainsi, la contribuable demande à la Cour de déduire qu'il n'y a eu aucune entente orale en ce sens et que le juge a commis une erreur en concluant à l'existence d'une telle entente.

[55] Un examen fondé sur la norme de l'erreur manifeste et dominante oblige la cour d'appel à faire preuve de grande retenue à l'égard des conclusions de fait d'un juge de première instance. Compte tenu des circonstances, j'estime que le juge pouvait conclure, au vu de la preuve dont il disposait, qu'il existait une entente orale entre M. et M^{me} Howard et, par conséquent, qu'il n'a commis aucune erreur manifeste et dominante.

[56] L'absence d'une entente écrite ne suffit pas à prouver qu'il n'existe aucune entente orale. Le juge connaissait la longue et fructueuse relation entre M. Howard et le franchiseur, soulignant la confiance qui s'était installée entre les deux au fil des années. Cette relation permet de conclure que le franchiseur aurait bien pu estimer suffisantes les assurances orales de M. Howard que rien n'allait changer dans les trois restaurants.

[57] Même si les parties ont indiqué dans l'exposé conjoint partiel des faits que M^{me} Howard pouvait mettre fin au poste d'administrateur de M. Howard en tout temps, elle ne l'a pas fait. Aussi longtemps que l'entente orale était valide, M. Howard avait le droit de choisir tous les administrateurs de la contribuable, c'est-à-dire qu'il serait l'unique administrateur. Il est clair que les droits que possédait M. Howard en vertu de l'entente orale avec son épouse ne lui conféraient pas un contrôle de droit sur la contribuable, puisqu'il ne détenait pas la majorité des actions avec droit de vote et que l'entente ne constituait pas une convention unanime des actionnaires aux termes de la loi régissant les sociétés par

agreement was not repudiated by Mrs. Howard, Mr. Howard's right to determine the taxpayer's board of directors was influence of the type contemplated by subsection 256(5.1), within the interpretation of this Court set out in *Silicon Graphics*.

VII. CONCLUSION

[58] For the foregoing reasons, I would dismiss the appeal with costs.

DAWSON J.A.: I agree.

DE MONTIGNY J.A.: I agree.

actions. Néanmoins, aussi longtemps que l'entente n'était pas répudiée par M^{me} Howard, le droit de M. Howard de choisir les administrateurs de la contribuable constituait le genre d'influence visé par le paragraphe 256(5.1), tel que l'a interprété la Cour dans l'arrêt *Silicon Graphics*.

VII. CONCLUSION

[58] Pour les motifs qui précèdent, je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

LA JUGE DAWSON, J.C.A. : Je suis d'accord.

LE JUGE DE MONTIGNY, J.C.A. : Je suis d'accord.