

The Minister of National Revenue (Appellant)

v.

Furnasman Ltd. (Respondent)

and

The Minister of National Revenue (Appellant)

v.

Furnasman (Metal) Ltd. (Respondent)

Trial Division, Addy J.—Vancouver, November 8; Ottawa, December 4, 1973.

Income tax—Three companies—Formerly three departments of same corporate entity—Reasons for separate existence—Whether associated companies—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 138A.

Evidence—Credit reports and interoffice memos—Admissibility—Canada Evidence Act, R.S.C. 1970, c. E-10, s. 30(12).

Three departments of the same corporate entity were separately incorporated, each having operations of different natures. The purposes of separation were claimed to be primarily for efficiency of operation, separate control, incentive plans, sales to other corporations which would be rival organizations if there was but one company and family estate planning.

Held, affirming the Income Tax Appeal Board, that, on the evidence, the companies were not “associated”. The test as to whether corporations are “associated” is, if the main intention was not to effect tax savings, the corporations are not “associated”.

C.P. Loewen Enterprises Ltd. v. M.N.R. [1972] F.C. 773; *The Queen v. Bobbie Brooks (Canada) Ltd.* 73 DTC 5357, followed.

Held also, although the definition of “record” in the *Canada Evidence Act*, R.S.C. 1970, c. E-10, s. 30(12) is broad enough to cover the type of credit report and interoffice memo between one department of a financial institution and another, the opinion evidence contained in one interoffice memo was inadmissible since a statement therein was such that it would not be admissible if attested to by *viva voce* evidence under oath.

APPEAL.

COUNSEL:

S. Hynes for appellant.

L. M. Little and *I. Pitfield* for respondents.

SOLICITORS:

Le ministre du Revenu national (Appellant)

c.

Furnasman Ltd. (Intimée)

^a et

Le ministre du Revenu national (Appellant)

c.

^b **Furnasman (Metal) Ltd. (Intimée)**

Division de première instance, le juge Addy—Vancouver, le 8 novembre; Ottawa, le 4 décembre 1973.

^c *Impôt sur le revenu—Trois compagnies—Auparavant trois services de la même personne morale—Motifs de la création de compagnies distinctes—Sont-elles des compagnies associées—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 138A.*

^d *Preuve—Demandes de crédit et notes de services—Admissibilité—Loi sur la preuve au Canada, S.R.C. 1970, c. E-10, art. 30(12).*

Trois services de la même personne morale ont été constitués en corporations distinctes, chacune s'occupant d'activités différentes. On a soutenu que les raisons de cette séparation étaient essentiellement l'efficacité de l'exploitation, la séparation des contrôles, la motivation, les ventes à d'autres entreprises, qui auraient été des concurrentes s'il n'y avait eu qu'une seule compagnie, et une meilleure gestion du patrimoine familial.

^f *Arrêt*: la décision de la Commission d'appel de l'impôt, portant que, vu la preuve, les compagnies n'étaient pas «associées», est confirmée. Le critère applicable pour déterminer si les compagnies sont «associées» consiste à dire que, si l'intention principale n'est pas d'épargner de l'impôt, elles ne sont pas «associées».

^g Arrêts suivis: *C.P. Loewen Enterprises Ltd. c. M.R.N.* [1972] C.F. 773; *La Reine c. Bobbie Brooks (Canada) Ltd.* 73 DTC 5357.

^h Il fut aussi décidé que, bien que la définition du mot «pièce» dans la *Loi sur la preuve au Canada*, S.R.C. 1970, c. E-10, art. 30(12), soit suffisamment large pour inclure ce genre de demande de crédit ou de note de service circulant entre les services d'une même institution financière, l'opinion d'un témoin contenue dans une note de service ne peut être admise en preuve puisqu'une telle affirmation ne serait pas admissible à titre de preuve orale déposée sous serment.

ⁱ APPEL.

AVOCATS:

S. Hynes pour l'appellant.

^j *L. M. Little* et *I. Pitfield* pour les intimées.

PROCUREURS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.

Thorsteinsson, Mitchell and Little, Vancouver, for respondents.

ADDY J.—This is an application by the Minister of National Revenue by way of appeal from the Income Tax Appeal Board whereby the latter held that, for the taxation year 1964, Furnasman Ltd. (hereinafter referred to as “Furnasman”) and Furnasman (Metal) Ltd. (hereinafter referred to as “F (Metal)”) were not associated pursuant to section 138A of the *Income Tax Act*.

Previous to incorporation of F (Metal), Furnasman, which was originally an unincorporated business known as Furnasman Manufacturing and was later incorporated under the name of Furnasman Manufacturing Limited, was in the business of manufacturing coal stokers and various types of oil and gas furnaces and also in the business of manufacturing sheet metal duct work and fittings, and of selling, installing and servicing heating apparatus.

By 1955, Furnasman and Furnasman Stoker Western Limited, which is now a wholly owned subsidiary, were also in the wholesale distribution business. In 1959, a decision was taken to incorporate two new companies F (Metal) aforesaid and Furnasman (Furnace) Limited (hereinafter referred to as “F (Furnace)”). Furnasman sold to F (Metal) the equipment, supplies and assets required to do duct work manufacturing and this new company took over all of this work which was originally done by Furnasman. Similarly, it sold to F (Furnace) the equipment and inventory necessary to manufacture gas and oil furnaces.

The assets were transferred at book value, no consideration being paid for the good will and the assets were paid for on an open account basis.

The policy, at the time of incorporation of the two new companies and for some years previously, had been to limit considerably the salary

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelant.

Thorsteinsson, Mitchell et Little, Vancouver, pour les intimées.

LE JUGE ADDY—Par les présentes, le ministre du Revenu national interjette appel d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt qui déclarait que, pour l'année d'imposition 1964, la Furnasman Ltd. (ci-après appelée la «Furnasman») et la Furnasman (Metal) Ltd. (ci-après appelée la «F (Metal)») n'étaient pas des compagnies associées au sens de l'article 138A de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Avant la constitution de la F (Metal) en corporation, la Furnasman, qui était à l'origine une entreprise sans personnalité morale, appelée la Furnasman Manufacturing, et a été, par la suite, constituée en corporation sous la raison sociale Furnasman Manufacturing Limited, exploitait une entreprise de fabrication de chargeurs automatiques de charbon et de divers types de chaudières à gaz et à mazout, ainsi que la fabrication de canalisations en tôle et de garnitures et s'occupait de la vente, de l'installation et de l'entretien d'appareils de chauffage.

En 1955, la Furnasman et la Furnasman Stoker Western Limited, qui est maintenant sa filiale en propriété exclusive, s'occupaient aussi de commerce en gros. En 1959, il fut décidé de constituer deux nouvelles compagnies en corporation: la F (Metal) susmentionnée et la Furnasman (Furnace) Limited (ci-après appelée la «F (Furnace)»). La Furnasman vendit à la F (Metal) l'équipement, les fournitures et les actifs nécessaires à la fabrication de canalisations et cette nouvelle compagnie reprit toutes les activités qu'exerçait auparavant la Furnasman dans ce domaine. De même, celle-ci vendit à la F (Furnace) l'équipement et le stock nécessaire à la fabrication de chaudières à gaz et à mazout.

Les actifs ont été vendus à leur valeur comptable, la clientèle a été cédée sans contrepartie et les actifs ont été payés sous forme de compte ouvert.

A l'époque de la constitution des deux nouvelles compagnies et depuis déjà quelques années, la pratique de ces entreprises était de

of the key personnel but to distribute some 25% of the gross profits among them yearly, by way of bonus, as an incentive to increase efficiency and profits. At the time of incorporation, the holding of shares of all three companies were divided in such a way that each member among the key personnel had his shareholdings equally distributed among all of the three companies, except that the original founder of the business, Charles Helyar, kept all of his shares in Furnasman while his wife through a holding company held all of her shares in F (Metal) and his father all of his shares in F (Furnace).

After incorporation, the policy was, and it apparently still is for key personnel in each company, to acquire as much as possible shares in their own company rather than in the other two companies. The shares were usually purchased on a purely voluntary basis from their yearly bonuses.

Evidence was given on behalf of the taxpayers by the owner of the original business, Charles Helyar, by the Plant Manager of F (Furnace), the President and General Manager of F (Metal) and the Vice-President and General Manager of Furnasman.

They all testified that the three businesses were completely separate and were of a different nature: each required different tradesmen, different types of skilled workers and different key personnel as well as a different organization. They testified that Furnasman being a sales and service organization was staffed with salesmen, distributing agents, installers and servicemen; F (Metal) was composed of qualified metal workers; F (Furnace) was composed of assemblers, machine operators, painters, etc. Evidence was also given to the effect that the last two companies were in no way related from a manufacturing standpoint and this clearly appears to be a fact.

Originally, the three types of operation were merely departments of the same corporate entity but these witnesses all testified that, for

verser un salaire restreint aux employés-clef mais de répartir annuellement entre eux environ 25% des bénéfices bruts sous forme de prime de manière à les inciter à augmenter la productivité et les bénéfices. A l'époque de la constitution, les actions des trois compagnies étaient divisées de sorte que chacun des employés-clef avait ses actions réparties également entre les trois compagnies, sauf pour ce qui est du fondateur de ces entreprises, Charles Helyar, dont toutes les actions étaient dans la Furnasman, tandis que toutes celles de son épouse étaient dans la F (Metal) par l'intermédiaire d'une compagnie de portefeuille et que toutes celles de son père étaient dans la F (Furnace).

Après ces constitutions, et il semble que ce soit encore la pratique maintenant, les employés-clef de chaque compagnie acquéraient autant d'actions que possible dans leur propre compagnie plutôt que dans les deux autres. Ils achetaient volontairement ces actions en utilisant leurs primes annuelles.

Les témoins suivants ont déposé pour les contribuables: le propriétaire de l'entreprise initiale, Charles Helyar, le directeur d'usine de la F (Furnace), le président et directeur général de la F (Metal) et le vice-président et directeur général de la Furnasman.

Dans leurs dépositions, ils ont tous déclaré que ces trois entreprises étaient tout à fait indépendantes et de nature différente: elles emploient des agents commerciaux différents, des ouvriers spécialisés différents, des employés-clef différents et leur organisation est différente. Ils ont déclaré que la Furnasman, étant une entreprise de vente et d'entretien, employait des vendeurs, des agents distributeurs, des installateurs et des préposés à l'entretien, que la F (Metal) employait des ouvriers spécialisés dans le travail du métal, que la F (Furnace) utilisait des monteurs, des ouvriers mécaniciens, des peintres etc. Ils ont aussi déclaré que ces deux dernières compagnies n'avaient rien en commun pour ce qui est de la fabrication et ceci semble être un fait avéré.

A l'origine, ces trois types d'activités n'étaient que des services de la même personne morale, mais les témoins ont tous déclaré qu'il avait été

purposes of control by the key men of the particular business in which they possessed expertise as well as incentive to key personnel, it was decided that it would be much preferable for the three businesses to be separate, as each could then be entirely responsible for its success or failure and not dependent on the others in any way or have to suffer by reason of any incompetence or unfortunate decision on the part of another completely separate operation over which the key men of the partial businesses concerned had no effective say or control. Furthermore, they would not have to share with any other organization any part of the bonus which they would be paid from the profits which they earned from their own work and efforts.

In addition to this, evidence was given that, with a manufacturing company completely separate from the retail and wholesale sales and distribution portion of the business, the furnace manufacturing company could then produce and in fact did produce brand name furnaces for other sales and distributing organizations who, naturally, would have been reluctant to do business with a company in which they were in direct competition in the sales and distribution field.

In addition to the evidence that the main reasons for the existence of the three companies were efficiency of operation, incentive, control and the sale to other businesses, which would be rival organizations if there was but one company, there was evidence by Helyar that there were considerable benefits to be gained from the standpoint of estate planning and family security by not having all their risk capital in one business. These last reasons, however, were not major reasons.

Evidence was given to the effect that income tax savings was also a factor but, having regard to the other important reasons which motivated the creation of the three separate companies, it was to be considered but a relatively minor factor and definitely not one of the main reasons for the splitting of the operations into separate corporations.

décidé qu'il serait préférable de séparer ces trois entreprises pour qu'elles soient contrôlées par leurs propres employés-clef possédant les connaissances nécessaires et aussi pour que cela constitue une motivation à leur égard. De cette manière, ces derniers étaient seuls responsables des succès ou des échecs de leur entreprise et ne dépendaient aucunement des autres et ne pouvaient ainsi subir les conséquences d'une mauvaise décision ou d'un manque de compétence de la part d'un service tout à fait distinct sur lequel les employés-clef des autres services n'avaient aucun contrôle. De plus, ils n'avaient pas ainsi à partager avec un autre organisme les primes qu'ils prélevaient sur les bénéfiques qu'ils avaient accumulés par leur travail personnel.

De plus, on a déposé que, l'aspect fabrication étant tout à fait distinct de la vente en gros ou au détail et de l'aspect distribution de ce commerce, la compagnie fabriquant les chaudières pouvait en produire, ce qu'elle a d'ailleurs fait, sous sa marque de fabrique pour le compte d'autres entreprises de vente et de distribution, qui auraient évidemment hésité à faire affaire avec une compagnie avec laquelle elles étaient en concurrence directe dans le domaine de la vente et de la distribution.

En plus des témoignages d'après lesquels les principales raisons pour l'existence de trois compagnies étaient l'efficacité de l'exploitation, la motivation, le contrôle et les ventes à d'autres entreprises, qui auraient été des concurrentes s'il n'y avait eu qu'une seule compagnie, Helyar a déclaré qu'il était très avantageux du point de vue de la gestion des patrimoines et de la sécurité financière des familles concernées de ne pas avoir tous leurs capitaux de spéculation dans une seule entreprise. Ces dernières raisons n'étaient cependant pas les raisons principales.

D'après les témoignages, les avantages fiscaux ont aussi joué, mais, compte tenu des motifs importants qui sont à l'origine de la création de ces trois compagnies distinctes, ce dernier motif était de peu d'importance et ne constituait certainement pas un des motifs principaux de la répartition des activités entre des compagnies distinctes.

The Crown called as a witness one Mr. Guppy, who had been a manager of a local branch of the bank of the original company and who had a knowledge of the affairs of the business. He testified that for credit purposes the bank, in order to fully protect itself, naturally required that Furnasman, which was transferring a very substantial portion of its assets and business to the new companies, remain the guarantor of any credit advanced to the other two. In fact, the bank insisted on mutual guarantees throughout for all credit advanced by it. The witness Guppy, however, largely supported the evidence of the witnesses called on behalf of the respondents taxpayers to the effect that tax savings was not the main reason for the creation of separate corporations. He stated that he was never told that it was one of the main reasons.

During the course of the case, the Crown sought to introduce by producing them, a portion of the records and inter office bank correspondence and memos in order to establish a contrary intention on the part of the respondents and, especially, on the part of Helyar who had the controlling interest in Furnasman at the time of the incorporation of F (Metal) and F (Furnace).

Much of the material required was admitted as statements by or on behalf of the respondents themselves and no difficulty arose concerning their admissibility. However, there were two reports which counsel for the Crown sought to have admitted as part of the bank records pursuant to sections 29 and 30 of the *Canada Evidence Act*, R.S.C. 1970, c. E-10. The first one was contained in a copy of an application for credit forwarded by the branch to head office in an attempt to obtain authorization for an increase in credit for F (Metal). This was contained in a report annexed to a regular bank form and it was forwarded by the branch manager at the time in the regular course of the bank's business. The particular manager who signed that report is now deceased. The passage consisted of a purely factual report on the accounts and operations of the business and an extract from its financial statement and is, in my

La Couronne a cité comme témoin un certain Guppy qui avait été le gérant de la succursale de la banque de la compagnie d'origine et qui connaissait bien les activités de cette dernière. Il a déclaré que, lorsque la banque consentait un crédit, elle exigeait naturellement, pour se protéger totalement, que la Furnasman, qui était en voie de transférer une partie très importante de ses actifs aux nouvelles compagnies, garantisse tout crédit consenti à ces dernières. De fait, la banque a toujours exigé que les compagnies se garantissent mutuellement pour tout crédit consenti à l'une d'entre elles. Le témoin Guppy a toutefois confirmé dans une grande mesure les déclarations des témoins cités par les contribuables intimées d'après lesquelles les avantages fiscaux n'étaient pas la raison principale de la constitution de compagnies distinctes. Il a déclaré qu'on ne lui avait jamais dit que c'était une des raisons principales.

Au cours du procès, la Couronne a tenté de faire admettre en preuve une partie des dossiers, de la correspondance et des notes de service de la banque pour démontrer l'intention contraire de la part des intimées et, en particulier, de la part d'Helyar qui contrôlait la Furnasman au moment de la constitution de la F (Metal) et de la F (Furnace).

La plupart de ces documents nécessaires ont été admis à titre de déclarations faites par les intimées ou en leur nom et aucun problème ne s'est posé concernant leur admissibilité. Toutefois l'avocat de la Couronne a cherché à faire admettre en preuve deux documents faisant partie des dossiers de la banque, conformément aux articles 29 et 30 de la *Loi sur la preuve au Canada*, S.R.C. 1970, c. E-10. On trouve le premier document dans un exemplaire d'une demande de crédit transmise par la succursale au siège social de la banque dans le but d'obtenir l'autorisation d'augmenter les crédits accordés à la F (Metal). Ledit document faisait partie d'un rapport joint à un formulaire bancaire ordinaire et avait été transmis par le gérant de la succursale de cette époque dans le cours ordinaire des affaires de la banque. Le gérant qui a signé ce rapport est maintenant décédé. L'extrait en question porte uniquement sur des faits

view, definitely admissible under the provisions of section 30 since all or any of the evidence could certainly have been given on all of these matters and since it was a record made in the usual and ordinary course of business of the bank. I admitted it at trial as Exhibit No. 14.

A more difficult situation arose out of a portion of another report on credit forwarded in the normal course of business by the same branch manager to head office on the 7th of October, 1966. The report contained the following passage which the Crown wished to have admitted and to which the respondents firmly objected:

In order to effect income tax savings in the ensuing years' operations, as well as to place additional responsibility upon the local management for the overall operation, including carrying of reduced inventories and the necessity of obtaining prompt payment of their receivables, the executive decided to conduct their operations in British Columbia and the Calgary area as two separate Concerns. These have been incorporated and are presently operating for this purpose. A further important factor in this decision was that, in case of labour disputes, these separate units would not be directly involved at any one time.

(The underlining is mine.)

There is no doubt about the importance of the underlined portion, as it is evidence that tax savings was one of the main reasons, if not the main reason, for the operations being split.

The Crown argued that it was admissible both under section 29 and under section 30. For purposes of convenience the relevant parts of both these sections are reproduced hereunder:

29. (1) Subject to this section, a copy of any entry in any book or record kept in any financial institution shall in all legal proceedings be received in evidence as *prima facie* proof of such entry and of the matters, transactions and accounts therein recorded.

(2) A copy of an entry in such book or record shall not be received in evidence under this section unless it is first proved that the book or record was, at the time of the making of the entry, one of the ordinary books or records of the financial institution, that the entry was made in the usual and ordinary course of business, that the book or record is in the custody or control of the financial institution and that such copy is a true copy thereof; and such proof may be given by the manager or accountant of the financial institu-

concernant les comptes et opérations de l'entreprise et un extrait de son état financier. J'estime qu'on doit l'admettre en preuve en vertu de l'article 30 puisqu'on aurait pu rapporter la preuve de ces questions et puisqu'il s'agit d'un document établi dans le cours ordinaire des affaires de la banque. J'ai donc admis ce document en preuve à titre de pièce 14.

Un extrait d'un autre document portant sur une demande de crédit transmise dans le cours ordinaire des affaires par le même gérant au siège social, le 7 octobre 1966, soulève un problème plus délicat. Il contient le passage suivant que la Couronne souhaite faire admettre en preuve, ce à quoi les intimées s'opposent vivement:

[TRADUCTION] Pour réduire les impôts sur le revenu au cours des prochaines années, de même que pour donner des responsabilités supplémentaires aux dirigeants régionaux sur l'ensemble des opérations, y compris la diminution des stocks, la nécessité d'accélérer le paiement des créances, le Conseil d'administration a décidé de créer deux entreprises distinctes pour les activités en Colombie-Britannique et celles poursuivies dans la région de Calgary. Deux compagnies ont été constituées et exercent leurs activités dans ce but à l'heure actuelle. Un autre facteur important a influé sur cette décision, savoir, le fait qu'en cas de problèmes de relation de travail, ces trois unités distinctes ne seront pas toutes touchées au même moment.

(J'ai moi-même souligné.)

Il ne fait aucun doute que le passage souligné est de première importance puisqu'il indique que l'épargne de l'impôt constituait une des raisons principales, sinon la raison principale, pour séparer les services de cette compagnie.

La Couronne a soutenu qu'il devait être admis à la fois en vertu de l'article 29 et en vertu de l'article 30. Pour plus de commodité, je cite les parties pertinentes de ces deux articles:

29. (1) Sous réserve du présent article, une copie de toute inscription dans un livre ou registre tenu dans une institution financière est admise dans toutes procédures judiciaires comme preuve *prima facie* de cette inscription, ainsi que des affaires, opérations et comptes y inscrits.

(2) Une copie d'une inscription dans ce livre ou registre n'est pas admise en preuve sous le régime du présent article, à moins qu'il n'ait préalablement été établi que le livre ou registre était, lors de l'inscription, l'un des livres ou registres ordinaires de l'institution financière, que l'inscription a été effectuée dans le cours ordinaire des affaires, que le livre ou registre est sous la garde ou la surveillance de l'institution financière, et que cette copie en est une copie conforme. Cette preuve peut être fournie par le gérant ou par le

tion and may be given orally or by affidavit sworn before any commissioner or other person authorized to take affidavits.

30. (1) Where oral evidence in respect of a matter would be admissible in a legal proceeding, a record made in the usual and ordinary course of business that contains information in respect of that matter is admissible in evidence under this section in the legal proceeding upon production of the record.

(12) In this section

“record” includes the whole or any part of any book, document, paper, card, tape or other thing on or in which information is written, recorded, stored or reproduced, and, except for the purposes of subsections (3) and (4), any copy of transcript received in evidence under this section pursuant to subsection (3) or (4).

In so far as section 29(1) is concerned the word “entry” in the expression “entry in any book or record” means an ordinary financial or bookkeeping entry, that is, the figures and the required explanation for such figures, in a ledger, book, card system or computer card system. In my view, it is intended to cover primarily the bookkeeping type of information or, in other words, the debit, credit or balance type of entry with the required explanatory words to identify or clarify the entry. It does not, in my view, cover such things as interoffice memos or written reports between branches of an organization such as in the present case.

This interpretation is reinforced by the reading of subsection (2) above. It is to be noted also that in the section it is the entry itself which is referred to as being admissible and it is further to be noted that the word “record” is not given the very broad definition that we find attributed to the same word in section 30. I therefore find that the above-quoted extract from the credit report is not admissible under section 29(1).

As to section 30, having regard to the very broad definition given to the word “record” which includes “document” or “paper,” it would, in my view, be broad enough generally speaking, to cover the type of credit report

comptable de l'institution financière et peut être donnée de vive voix ou par affidavit devant un commissaire ou une autre personne autorisée à recevoir les affidavits.

a 30. (1) Lorsqu'une preuve orale concernant une chose serait admissible dans une procédure judiciaire, une pièce établie dans le cours ordinaire des affaires et qui contient des renseignements sur cette chose est, en vertu du présent article, admissible en preuve dans la procédure judiciaire sur production de la pièce.

b
(12) Au présent article

c «pièce» comprend l'ensemble ou tout fragment d'un livre, d'un document, d'un écrit, d'une fiche, d'une carte, d'un ruban ou d'une autre chose sur ou dans lesquels des renseignements sont écrits, enregistrés, conservés ou reproduits, et, sauf aux fins des paragraphes (3) et (4), toute copie ou transcription reçue en preuve en vertu du présent article en conformité du paragraphe (3) ou (4);

d A l'article 29(1), le mot «inscription» dans l'expression «inscription dans un livre ou registre» signifie une inscription comptable ordinaire, c'est-à-dire les chiffres et les explications nécessaires s'y rapportant figurant dans un grand livre, livre de comptabilité, système mécanographique ou système à cartes perforées. J'estime qu'il vise essentiellement les renseignements comptables ou, en d'autres termes, l'inscription du débit, du crédit, ou du solde accompagné d'explications visant à identifier ou à éclaircir l'inscription comptable. J'estime qu'il ne comprend pas les notes de service ou les rapports écrits que s'échangent les succursales d'un organisme du genre dont il est question en g l'espèce.

Le paragraphe (2) susmentionné tend à confirmer cette interprétation. Il faut souligner que, dans cet article, l'inscription elle-même est qualifiée d'admissible et il faut en outre souligner que le mot «registre» n'a pas le sens très large qu'on attribue au mot «pièce» à l'article 30*. J'en conclus donc que le passage susmentionné tiré de la demande de crédit n'est pas admissible en vertu de l'article 29(1).

j Pour ce qui est de l'article 30, compte tenu de la définition très large que l'on y donne au mot «pièce» qui comprend «un document» ou «un écrit», il me semble avoir une portée suffisamment large pour inclure le genre de demande de

between one department of a financial institution and another, interoffice memos, etc., providing the other conditions of the section are met, namely, the record must be one made in the usual and ordinary course of business and the statement must be such that it would otherwise be admissible if attested to by *viva voce* evidence under oath.

In the present case, it is not stated anywhere in the report that the manager was informed of this intention by any of the parties or by any person acting on behalf of the parties. The statement contained a conclusion as to a condition of mind or a motive and it is not something that can be directly observed as a fact by a witness. The statement could have originated in only one of two other ways: the writer might have received the information from a third party, in which case it would be inadmissible as hearsay, or it might have originated as a mere deduction or opinion on the part of the witness and, since the bare fact of the existence or non-existence of an intention cannot be the subject matter of opinion evidence, except perhaps in certain restricted cases where the opinion of a psychiatrist might be admissible on such a point, opinion evidence from the bank manager on this issue would not be acceptable as oral evidence. Furthermore, it would be inadmissible on the grounds that the witness was being requested to give an opinion, or come to a conclusion, on the very issue which the Court is being called upon to determine.

The further possibility of this statement being merely an argument which the branch manager thought up on his own in order to convince head office to extend the credit of his client, was also brought up by the witness Guppy, called on behalf of the Crown, who stated that it was the practice of a good bank manager, when writing on behalf of a person whom he considered a good financial risk, to advance what arguments seemed reasonable to him in order to convince head office to extend the credit and that a possible tax savings was obviously a good argument in so far as the officials of any bank were concerned. For these reasons, I ruled the particular statement to be inadmissible. My ruling would have been otherwise had the deceased

crédit transmise entre des services d'une institution financière ou des notes de service, etc., pourvu que les autres conditions stipulées par cet article soient remplies, à savoir la pièce doit être établie dans le cours ordinaire des affaires et la déclaration doit être telle qu'elle serait admissible de la part d'un témoin déposant sous serment.

Dans la présente affaire, le rapport ne mentionne aucunement que l'une des parties ou quelqu'un agissant en leur nom ait avisé le gérant de cette intention. Ce rapport renferme une conclusion concernant une attitude ou une motivation, ce qui n'est pas susceptible d'être observé directement comme un fait par un témoin. Il n'y a que deux autres possibilités qui expliquent ce rapport: celui qui l'a rédigé a reçu les renseignements d'une tierce personne et, dans ce cas, il ne pourrait être admis en preuve puisqu'il s'agit d'ouï-dire, ou bien il découle d'une simple déduction ou d'une opinion du témoin et, puisqu'un témoin ne peut donner son opinion sur l'existence ou l'inexistence d'une intention, si ce n'est, peut-être, dans certains cas limites où l'on peut admettre l'opinion d'un psychiatre sur un tel point, le témoignage du gérant de banque donnant son opinion sur cette question n'est pas admissible à titre de preuve orale. En outre, ce témoignage ne saurait être admis puisque l'on demanderait alors au témoin d'exprimer une opinion ou de trancher la question même qui est soumise à la Cour.

On peut aussi expliquer ce rapport d'une autre façon. Il peut s'agir uniquement d'un argument préparé par le gérant de la succursale pour convaincre le siège social d'augmenter le crédit de son client. Le témoin Guppy, cité au nom de la Couronne, a mentionné ce point et a déclaré qu'il était courant qu'un bon gérant de banque utilise des arguments qui lui semblaient raisonnables, lorsqu'il écrivait au nom d'une personne qui constituait un bon risque financier, pour convaincre le siège social d'augmenter le crédit, et que la possibilité d'épargner de l'impôt constituait de toute évidence un bon argument pour des dirigeants de banque. Pour ces motifs, ce rapport ne saurait être admis. Il en aurait été autrement si feu le gérant de la banque avait

bank manager stated that he had been informed by Helyar or by any one acting on behalf of the respondents as to the purpose for splitting the operation.

It was established that all three companies shared the same accounting services and evidence was given that this was solely for purposes of economy, as none of them could afford to pay for the same type of accounting services having regard to the value of its business. They also shared, for some time for purposes of economy, the same switchboard services and also for a couple of years there was some confusion in the yellow page listings. As to publicity and advertising material, although there were a couple of instances where the word "Furnasman" or "Furnasman Ltd." was used by one or the other company instead of its full and correct designation, having regard to the fact that the three companies were using the name "Furnasman" there was, in my view, comparatively few instances of any misuse of this name by any of the three companies.

I remain convinced that each company was jealous and proud of its own identity, although naturally anxious and willing to benefit from the good will that the word "Furnasman" obviously enjoyed in the market generally.

In the case of *Levitt-Safety (Eastern) Ltd. v. M.N.R.* 73 DTC 5374 my brother Urie J. found that many of the operations including purchasing, warehousing, cataloguing, invoicing and accounting were centralized and, therefore, came to the conclusion that the changes and new incorporations were "merely cosmetic" and that one of the main reasons on the facts before him was to evade payment of income tax.

I was also referred to and I considered the following cases, where the Court found that the main intention was not to effect tax savings and the companies were held to not be associated: *The Queen v. Bobbie Brooks (Canada) Limited* 73 DTC 5357; *C.P. Loewen Enterprises Ltd. v. M.N.R.* [1972] F.C. 773 at p. 794; and *Jordans Rugs Ltd. v. M.N.R.* 69 DTC 5290. I also considered the following cases where a contrary

déclaré qu'il avait appris d'Helyar ou de quiconque agissant au nom des intimées la véritable raison de la division de l'entreprise.

^a Il est constant que les trois compagnies ont utilisé les mêmes services de comptabilité et, d'après les témoignages, c'était uniquement pour faire des économies, car aucune d'elles n'aurait pu s'offrir le même genre de services de comptabilité, compte tenu de son chiffre d'affaires. Toujours pour des motifs d'économie, elles ont aussi utilisé les mêmes services téléphoniques et, pendant quelques années, les pages jaunes de l'annuaire téléphonique ne permettaient pas de les distinguer clairement. Pour ce qui est de la publicité et des annonces, bien qu'en de rares occasions, l'une ou l'autre compagnie ait utilisé le nom «Furnasman» ou «Furnasman Ltd.» au lieu de sa raison sociale au complet, compte tenu du fait que «Furnasman» figurent dans leurs trois noms, il y a eu à mon avis très peu de cas où l'une ou l'autre en a fait un emploi abusif.

^e Je suis convaincu que chaque compagnie tenait jalousement à conserver sa propre identité, même si naturellement elle souhaitait ardemment profiter de la vaste clientèle attachée au mot «Furnasman».

Dans l'arrêt *Levitt-Safety (Eastern) Ltd. c. M.N.R.* 73 DTC 5374, mon collègue, le juge Urie, ayant établi que de nombreuses opérations dont l'achat, l'entreposage, les catalogues, la facturation et la comptabilité étaient centralisées, a conclu que les modifications apportées aux compagnies ainsi que la création de nouvelles compagnies n'étaient «qu'un maquillage» et que, d'après les faits qu'on lui avait soumis, l'une des raisons principales était l'évasion fiscale.

J'ai aussi examiné les arrêts suivants qui m'ont été cités, dans lesquels la Cour a conclu que l'intention principale n'était pas d'épargner de l'impôt et les compagnies n'ont pas été déclarées associées: *La Reine c. Bobbie Brooks (Canada) Limited* 73 DTC 5357; *C.P. Loewen Enterprises Ltd. c. M.N.R.* [1972] C.F. 773 à la p. 794 et *Jordans Rugs Ltd. c. M.N.R.* 69 DTC 5290. J'ai aussi examiné les arrêts suivants qui

conclusion was arrived at: *Debruth Investments Limited v. M.N.R.* 73 DTC 5233; *Pay-Less Meat Market Ltd., New-West Meat Market Limited and Save-On Meat Market Ltd. v. M.N.R.* 73 DTC 5102; *Classic's Little Books Inc. v. Her Majesty The Queen* 73 DTC 5096; *Dominion Freehold Limited v. M.N.R.* 71 DTC 5261; *Holt Metal Sales of Manitoba Limited and Industrial Metals Processing Limited v. M.N.R.* 70 DTC 6108; *M.N.R. v. Howson & Howson Limited and Howson & Howson Company (Cargill) Limited* 70 DTC 6055; *Alpine Furniture Company Limited and Monte Carlos Furniture Company Limited v. M.N.R.* 68 DTC 5338; and *Doris Trucking Company Limited v. M.N.R.* [1968] 2 Ex.C.R. 501.

As each of the above cases necessarily turns on its particular facts, the cases in themselves can be of little assistance. The question as to whether or not one of the main reasons why two or more companies either came into being or continue to exist, is for the purpose of reducing the amount of tax that would otherwise be payable under the Act, is a pure and simple question of fact. A question of intention or motive is necessarily subjective; it cannot be otherwise, for nothing can be more subjective or dependent upon credibility than intention or motive, since it is essentially a condition of the mind. It is, indeed, the type of issue that would be eminently suitable for determination by a jury. In the case of a corporation, it is a question of what was the collective intention of its directors or shareholders at the relevant time.

Whenever, contrary to the great majority of taxation problems, a question of intention is paramount, credibility is of a very great importance. When evidence of intention is given by the party mainly responsible for the separate existence of the two corporations, to the effect that the question of income tax saving was not one of the main intentions for this separate corporate existence, and when, having regard to all of the other evidence and the other circumstances of the case, the Court is prepared to accept that evidence, then the burden of proof which the taxpayer must discharge has been satisfied and the Court must then find that the

vont en sens contraire: *Debruth Investments Limited c. M.N.R.* 73 DTC 5233; *Pay-Less Meat Market Ltd., New-West Meat Market Limited et Save-On Meat Market Ltd. c. M.N.R.* 73 DTC 5102; *Classic's Little Books Inc. c. Sa Majesté La Reine* 73 DTC 5096; *Dominion Freehold Limited c. M.N.R.* 71 DTC 5261; *Holt Metal Sales of Manitoba Limited et Industrial Metals Processing Limited c. M.N.R.* 70 DTC 6108; *M.N.R. c. Howson & Howson Limited et Howson & Howson Company (Cargill) Limited* 70 DTC 6055; *Alpine Furniture Company Limited et Monte Carlos Furniture Company Limited c. M.N.R.* 68 DTC 5338; et *Doris Trucking Company Limited c. M.N.R.* [1968] 2 R.C.É. 501.

Tous ces arrêts ont été rendus d'après leurs faits propres et ne sont, par conséquent, que d'une faible utilité. La question de savoir si l'un des principaux motifs de la constitution de deux ou plusieurs compagnies ou de leur existence est de diminuer le montant d'impôt qui serait autrement payable en vertu de la loi n'est qu'une question de fait. Déterminer l'intention ou la motivation est subjectif; il ne saurait en être autrement car rien ne dépend plus de la crédibilité ou n'est plus subjectif que l'intention ou la motivation puisqu'il s'agit d'une attitude d'esprit. Il s'agit là du genre de question qu'il serait tout à fait souhaitable de faire trancher par un jury. Dans le cas d'une compagnie, il s'agit de déterminer quelle était l'intention commune de ses administrateurs ou de ses actionnaires à l'époque en cause.

Chaque fois que la question de l'intention est capitale, ce qui est très rare dans les affaires d'impôt, la crédibilité prend une importance considérable. Lorsque les témoignages concernant l'intention émanent de la partie principale responsable de l'existence distincte de deux compagnies, et qu'ils indiquent que la question de l'impôt sur le revenu épargné n'a pas constitué l'un des principaux motifs de l'existence d'une compagnie distincte, et lorsque, compte tenu de tous les autres témoignages et des circonstances de l'espèce, la Cour est prête à ajouter foi à ces témoignages, le contribuable s'est déchargé du fardeau de la preuve qui lui incom-

companies must be deemed to have not been associated in accordance with section 138A.

A very useful test in determining whether section 138A(3)(b)(ii) applies, was laid down by Dumoulin J. in the case of *Doris Trucking Company Limited v. M.N.R.*, (*supra*). My brother Cattanach J. at page 794 of the above-cited report of *Loewen Enterprises Ltd. v. M.N.R.* stated as follows:

[Test to be applied]

The test to be applied in considering the meaning of section 138A(3)(b)(ii) is set out in *Doris Trucking Co. v. M.N.R.*, [1968] 2 Ex.C.R. 501 where Dumoulin J. stated at page 505:

. . . the proper test is . . . if one supposed that all corporations were subject to tax at a flat rate of 50%, as has been recommended by the Royal Commission on taxation, would it be expected that these particular operations would have been carried on by separate corporations.

This test was adopted and applied by Sheppard D.J. in *Jordans Rugs Ltd. v. M.N.R.* [1969] C.T.C. 445.

In short the test amounts to this—if there had been no tax advantage would the plan have been adopted in any event?

In *I.R.C. v. Brebner* [1967] 1 All E.R. 779 Lord Pearce stated at page 781 that the question whether one of the main objects was to obtain a tax advantage was a question of subjective intention.

I fully agree that the test mentioned in these cases is the proper one which the trier of facts must apply in considering his finding under section 138A.

Having regard to the fact that I accept the evidence of Mr. Helyar and of the other witnesses called on behalf of the taxpayer as to the main intention or reasons why the companies were incorporated originally and were continued in existence, and having regard to the fact that not only is such evidence largely uncontradicted but is substantially reinforced by the evidence of the sole witness called on behalf of the Minister of National Revenue, namely, the evidence of the bank manager, Mr. Guppy, I have no difficulty in coming to the conclusion that, even if there had been no income tax advantage whatsoever, the separate corporations would have been created and would have continued in existence and that the burden of proof in this

bait et la Cour doit alors conclure que les compagnies doivent être réputées ne pas avoir été associées au sens de l'article 138A.

^a Le juge Dumoulin a énoncé à l'arrêt *Doris Trucking Company Limited c. M.N.R.*, (précité) un critère très utile pour décider si l'article 138A(3)(b)(ii) s'applique. Mon collègue, le juge Cattanach, a énoncé ce critère comme suit dans l'arrêt précité *Loewen Enterprises Ltd. c. M.N.R.* à la page 794:

[Critère à appliquer]

^c Le critère à appliquer dans l'interprétation de l'article 138A(3)(b)(ii) est énoncé dans l'affaire *Doris Trucking Co. c. M.N.R.* [1968] 2 R.C.É. 501, où le juge Dumoulin déclare, à la page 505:

[TRADUCTION] . . . «le critère à appliquer est . . . de savoir si des corporations distinctes seraient chargées de ces domaines d'activité donnés, si toutes les corporations étaient assujetties à un taux d'imposition uniforme de 50%, comme l'a recommandé la Commission royale d'enquête sur la fiscalité».

^d C'est le critère qu'a appliqué le juge suppléant Sheppard dans l'affaire *Jordans Rugs Ltd. c. M.N.R.* [1969] C.T.C. 445.

^e En résumé, le critère est le suivant: à défaut de tout avantage sur le plan fiscal, aurait-on quand même adopté le plan?

^f Dans l'affaire *I.R.C. c. Brebner* [1967] 1 All E.R. 779, Lord Pearce a déclaré à la page 781 que la question de savoir si l'un des principaux objectifs était de tirer de l'opération un avantage sur le plan fiscal est une question d'intention subjective.

^g Je suis aussi d'avis que le critère mentionné dans ces arrêts est bien celui que le juge du fait doit appliquer lorsqu'il examine ses conclusions en vertu de l'article 138A.

^h Compte tenu du fait que j'accorde foi aux dépositions d'Helyar et des autres témoins cités par le contribuable quant à la question de l'intention principale ou des motifs principaux qui sont à l'origine de la constitution de ces compagnies et de leur maintien, et compte tenu du fait que ces témoignages n'ont pas été contredits mais qu'ils ont été fortement confirmés par le témoignage de l'unique témoin appelé par le ministre du Revenu national, à savoir, le témoignage du gérant de la banque, Guppy, il ne m'est pas difficile d'en arriver à la conclusion que, même s'il n'y avait eu aucun avantage sur le plan fiscal, les compagnies distinctes auraient été constituées et maintenues en existence; ainsi

regard has been fully discharged by the respondents.

The finding of the Tax Appeal Board must, therefore, be confirmed and the present appeals dismissed with costs. Judgment shall issue accordingly.

les intimées se sont acquittées du fardeau de la preuve qui leur incombait.

La décision de la Commission d'appel de l'impôt est par conséquent confirmée et les présents appels rejetés avec dépens. Jugement sera donc prononcé en ce sens.

^a * N. du T. Registre et pièce traduisent tous deux le mot
^b «record».