

T-2260-84

T-2260-84

Holiday Luggage Mfg. Co. Inc. (Plaintiff)**Holiday Luggage Mfg. Co. Inc. (demanderesse)**

v.

c.

The Queen (Defendant)

a

La Reine (défenderesse)

T-2261-84

T-2261-84

Falcon Luggage Inc. (Plaintiff)**Falcon Luggage Inc. (demanderesse)**

v.

b

The Queen (Defendant)**La Reine (défenderesse)**

INDEXED AS: HOLIDAY LUGGAGE MFG. CO. v. CANADA

RÉPERTORIÉ: HOLIDAY LUGGAGE MFG. CO. c. CANADA

Trial Division, Joyal J.—Montréal, September 25; Ottawa, November 17, 1986.

Division de première instance, juge Joyal—Montréal, 25 septembre; Ottawa, 17 novembre 1986.

Construction of statutes — Income Tax Act — Every word in statute must be interpreted in context even in presence of statutory definitions — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 2, 3, 4, 27(1)(e), 39, 44, 85D (as am. by S.C. 1964-65, c. 13, s. 16), 139(1)(h),(av) — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 2, 111, 115, 123, 125, 150, 157, 248, 250, 251, 256.

d

Interprétation des lois — Loi de l'impôt sur le revenu — Chaque mot employé dans un texte de loi doit être interprété selon son contexte même en présence de définitions dans la loi — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, chap. 148, art. 2, 3, 4, 27(1)e), 39, 44, 85D (mod. par S.C. 1964-65, chap. 13, art. 16), 139(1)h),av) — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 2, 111, 115, 123, 125, 150, 157, 248, 250, 251, 256.

Income tax — Associated companies — Foreign corporation not "corporation" so as to trigger "deemed" provisions of s. 256 of Act — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 2, 3, 4, 27(1)(e), 39, 44, 85D (as am. by S.C. 1964-65, c. 13, s. 16), 139(1)(h),(av) — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 2, 111, 115, 123, 125, 150, 157, 248, 250, 251, 256.

e

Impôt sur le revenu — Compagnies associées — Une corporation étrangère n'est pas une «corporation» de manière à la soumettre aux «présomptions» établies par l'art. 256 de la Loi — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, chap. 148, art. 2, 3, 4, 27(1)e), 39, 44, 85D (mod. par S.C. 1964-65, chap. 13, art. 16), 139(1)h),av) — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 2, 111, 115, 123, 125, 150, 157, 248, 250, 251, 256.

Holiday Luggage and Falcon Luggage are respectively owned by one David Saunders and his son Leonard. These two Canadian companies, under the existing tax rules, are not associated with each other. Father and son each owns 30% of the issued shares in an American corporation (Stradellina) which is neither engaged in business in Canada nor subject to taxation in Canada.

g

Holiday Luggage et Falcon Luggage appartiennent respectivement à un certain David Saunders et à son fils Leonard. D'après les règles fiscales actuelles, ces deux compagnies ne sont pas associées l'une à l'autre. Le père et le fils détiennent tous deux 30 % des actions émises par une corporation américaine (Stradellina), qui ne se livre à aucune activité commerciale au Canada ni n'est assujettie à l'impôt canadien.

Revenue Canada contended that due to the participation of father and son in Stradellina, both plaintiffs were associated companies under subsection 256(1) of the *Income Tax Act*. On that basis the plaintiffs were reassessed as to the small business deductions under section 125 of the Act. Acceptance of the position taken by Revenue Canada would lead to the conclusion that any corporation, Canadian or foreign, linking two Canadian corporations, triggers the "deemed association" of Canadian corporations with each other. The Minister's contention was unsuccessfully challenged before the Tax Court of Canada.

h

Revenue Canada prétend qu'en raison de la participation détenue par le père et le fils dans Stradellina, les deux demanderessees sont des compagnies associées selon le paragraphe 256(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. C'est sur cette base que les demanderessees ont fait l'objet d'une nouvelle cotisation se rapportant aux déductions accordées aux petites entreprises en vertu de l'article 125 de la Loi. Souscrire au point de vue adopté par Revenue Canada conduirait à la conclusion que les liens forgés entre deux corporations canadiennes par une autre corporation, canadienne ou étrangère, créent une «présomption d'association» entre les deux corporations canadiennes. La prétention du ministre a été contestée sans succès devant la Cour canadienne de l'impôt.

Held, there should be judgment for the plaintiffs.

j

Jugement: jugement est rendu en faveur des demanderessees.

The issue is as to whether, when the *Income Tax Act* speaks of corporations and categorizes them as being associated with

La question se pose de savoir si, toutes les fois que la *Loi de l'impôt sur le revenu* mentionne les corporations et énonce que

one another, foreign corporations—through statutory wording or by implication—are included in the category.

The issue could not be easily resolved since Parliament's intention, as expressed in the statute, was unclear.

The original purpose of defining associated corporations was to place limits upon the corporations entitled to benefit from a preferred rate of taxation on their threshold income levels. The clear inference to be drawn from the provisions concerning associated corporations in the former Act was that the legislation related to taxable corporations. There was no intention to subject foreign corporations to Canadian income tax simply on the basis of their being associated with associated Canadian corporations.

As to the new *Income Tax Act* of 1972, defendant's argument, that because the definition of "corporation" in subsection 248(1) does not exclude foreign corporations, they are included in the class of associated or related corporations described in sections 251 and 256, could not be accepted. It was doubtful that, in creating its net of "associated" corporations and in limiting the section 125 preferential tax treatment to a group composed of Canadian—controlled private corporations, Parliament intended to widen the net. Every word in a statute had to be interpreted in its context. Reference could be made to various cases where a literal interpretation of the *Income Tax Act* was rejected. If the position urged by the defendant were extended to other factual situations, the result would be repugnant to the whole scheme of the Act. The *Lea-Don* case had closed the door to an off-share company bringing itself within the term "taxpayer", even though that term enjoyed the kind of universality the Court was being asked, in the instant case, to apply to the word "corporation". The purpose of section 256 was not to bring a non-resident corporation not doing business in Canada within the grasp of "corporation" so as to trigger the "deemed" provisions of the section. The large meaning given to "corporation" by the Judge below had been refused by other courts in dealing with similar terms such as "taxpayer" and "person". The test in the *Allied Farm Equipment* case—that two corporations cannot be associated unless both are subject to Part I of the Act—was still valid.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

NOT FOLLOWED:

Allied Farm Equipment Ltd. v. Minister of National Revenue, [1972] F.C. 263; 72 DTC 6086 (T.D.).

APPLIED:

Allied Farm Equipment Ltd. v. Minister of National Revenue, [1972] F.C. 1358; [1972] CTC 619 (C.A.); *Lea-Don Canada Limited v. Minister of National Revenue*, [1971] S.C.R. 95; [1970] CTC 346; *Office Overload Co. Ltd. v. M.N.R.* (1965), 39 Tax A.B.C. 309; *Oceanspan Carriers Ltd. v. The Queen*, [1986] 1 CTC 114 (T.D.); appealed at [1987] 2 F.C. 171.

celles-ci sont associées l'une à l'autre, elle vise également les corporations étrangères de façon explicite ou implicite?

Le problème soulevé n'est pas facile à résoudre, puisque l'intention du Parlement, qui est exprimée dans la Loi, n'est pas claire.

^a À l'origine, la définition des corporations associées a été établie en vue d'accorder à certaines corporations seulement le droit d'être imposées à un taux privilégié sur leur revenu minimal. Il ressort des dispositions concernant les corporations associées dans l'ancienne loi qu'elles visaient les corporations imposables. L'intention n'était pas d'assujettir les corporations étrangères à l'impôt sur le revenu au Canada du simple fait qu'elles sont associées à des corporations canadiennes associées.

^b Quant à la nouvelle *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1972, l'argument de la défenderesse selon lequel, comme la définition de «corporation» au paragraphe 248(1) n'exclut pas les corporations étrangères, celles-ci sont comprises dans la catégorie des corporations associées ou liées, qui est définie aux articles 251 et 256, ne saurait être accueilli. Il est douteux qu'après avoir créé sa catégorie de corporations «associées» et limité le traitement fiscal privilégié prévu par l'article 125 à un groupe de corporations privées dont le contrôle est canadien, le Parlement ait eu l'intention d'élargir la catégorie. Chaque mot employé dans un texte de loi doit être interprété selon son contexte. On peut citer plusieurs décisions dans lesquelles une interprétation littérale de la *Loi de l'impôt sur le revenu* a été rejetée. Si la position préconisée par la défenderesse s'étendait à d'autres situations de fait, le résultat irait à l'encontre de l'économie de la Loi. Dans l'affaire *Lea-Don*, le tribunal a empêché une compagnie étrangère de se considérer comme «contribuable» même si ce mot comportait un caractère universel semblable à celui qu'on demande à la Cour de donner au mot «corporation». L'article 256 n'a pas pour objet de permettre à une corporation non résidente, n'exploitant aucune entreprise au Canada, d'être considérée comme une «corporation» et de la soumettre aux «présomptions» qu'il établit. Quant au sens large attribué au mot «corporation» par le juge de l'instance inférieure, d'autres tribunaux ont refusé de le donner à des termes semblables comme «contribuable» et «personne». Le critère retenu dans l'affaire *Allied Farm Equipment*—savoir que deux corporations ne peuvent être associées à moins qu'elles ne soient toutes deux assujetties à la partie I de la Loi—est encore valable.

JURISPRUDENCE

DÉCISION ÉCARTÉE:

Allied Farm Equipment Ltd. c. Le ministre du Revenu national, [1972] C.F. 263; 72 DTC 6086 (1^{re} inst.).

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Allied Farm Equipment Ltd. c. Ministre du Revenu national, [1972] C.F. 1358; [1972] CTC 619 (C.A.); *Lea-Don Canada Limited c. Ministre du Revenu national*, [1971] R.C.S. 95; [1970] CTC 346; *Office Overload Co. Ltd. v. M.N.R.* (1965), 39 Tax A.B.C. 309; *Oceanspan Carriers Ltd. c. La Reine*, [1986] 1 CTC 114 (1^{re} inst.); appel [1987] 2 C.F. 171.

DISTINGUISHED:

International Fruit Distributors Ltd. v. Minister of National Revenue, [1953] Ex.C.R. 231; 53 DTC 1222; affirmed by (1955), 55 DTC 1186 (S.C.C.).

REVERSED:

Holiday Luggage Manufacturing Co. et al. v. M.N.R., [1984] CTC 2599 (T.C.C.).

CONSIDERED:

Westminster Bank Ltd. v. Zang, [1966] A.C. 182; *The Queen v. Golden et al.*, [1986] 1 S.C.R. 209.

COUNSEL:

Philip F. Vineberg, Q.C. for plaintiffs.

Roger Roy for defendant.

SOLICITORS:

Phillips & Vineberg, Montréal, for plaintiffs.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

JOYAL J.: This is an appeal by each of the appellants from a notice of assessment relating to the small business deductions under section 125 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 (amended by S.C. 1970-71-72, c. 63). The reassessment covers the years 1975, 1976 and 1977.

The factual issues are admitted and relatively simple. The plaintiff, Holiday Luggage Mfg. Co. Inc., (Holiday) is substantially owned by one David Saunders. The other plaintiff, Falcon Luggage Inc., (Falcon) is substantially owned by Leonard Saunders, a son of David Saunders. These two companies, under the existing tax rules, are not associated with each other. They do not come within the terms of association as defined in subsection 256(1) of the Act.

Both David Saunders and Leonard Saunders, who are of course related to each other under subsection 251(2) of the *Income Tax Act*, were at all relevant times shareholders in a U.S. corpora-

DISTINCTION FAITE AVEC:

International Fruit Distributors Ltd. v. Minister of National Revenue, [1953] R.C.É. 231; 53 DTC 1222; confirmée par (1955), 55 DTC 1186 (C.S.C.).

DÉCISION INFIRMÉE:

Holiday Luggage Manufacturing Co. et al. c. M.R.N., [1984] CTC 2599 (C.C.I.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Westminster Bank Ltd. v. Zang, [1966] A.C. 182; *La Reine c. Golden et al.*, [1986] 1 R.C.S. 209.

AVOCATS:

Philip F. Vineberg, c.r. pour les demanderes-ses.

Roger Roy pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Phillips & Vineberg, Montréal, pour les demanderes-ses.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE JOYAL: Les deux appelantes interjetent appel d'un avis de cotisation se rapportant aux déductions accordées aux petites entreprises en vertu de l'article 125 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148 (modifiée par S.C. 1970-71-72, chap. 63). La nouvelle cotisation porte sur les années 1975, 1976 et 1977.

Les circonstances de fait ont été admises et elles sont relativement simples. La demanderesse, Holiday Luggage Mfg. Co. Inc. («Holiday»), appartient en grande partie à un dénommé David Saunders. L'autre demanderesse, Falcon Luggage Inc. («Falcon»), appartient en grande partie à Leonard Saunders, fils de David Saunders. D'après les règles fiscales actuelles, ces deux compagnies ne sont pas associées l'une à l'autre. Elles ne remplissent pas les critères d'association établis par le paragraphe 256(1) de la Loi.

Pendant l'époque en cause, David et Leonard Saunders, qui sont naturellement des personnes liées entre elles au sens du paragraphe 251(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, étaient tous deux

tion. This corporation is called Stradellina (U.S.A.) Inc. Father and son each owns 30% of the issued shares in that corporation. Stradellina is not engaged in business in Canada and is not subject to taxation in Canada.

Revenue Canada contends that both plaintiffs, by reason of the participation of father and son in Stradellina, are associated companies under the provisions of subsection 256(1) of the *Income Tax Act*. This proposition suggests that any corporation, Canadian or foreign, linking two Canadian corporations, triggers the "deemed association" of Canadian corporations with each other.

It is an interesting proposition. It is a proposition which, as we shall see, has invited but little judicial scrutiny under the comparable provisions of section 39 of the old *Income Tax Act*. It has been scrutinized but once under the provisions of the new Act and that was when the plaintiffs before me unsuccessfully challenged the Minister's contention before the Tax Court of Canada (see *Holiday Luggage Manufacturing Co. et al. v. M.N.R.*, [1984] CTC 2599, judgment of Tremblay (T.C.J.)).

The issue, in any event, may be simply stated. Whenever the *Income Tax Act* speaks of corporations and categorizes these corporations as being associated with one another, are foreign corporations either through statutory wording or by implication included or excluded from the

In the years prior to the major tax revisions of 1971-72, the tax treatment given associated corporations was found in section 39 of the *Income Tax Act*. Section 39 prescribed tax rules applicable to corporations generally and, because of the preferential tax rate on threshold income, provided special rules in the case of associated corporations. The full text of subsections 39(1),(2) and (3) is as follows:

39. (1) The tax payable by a corporation under this Part upon its taxable income or taxable income earned in Canada, as the case may be, (in this section referred to as the "amount taxable") for a taxation year is, except where otherwise provided,

actionnaires d'une corporation américaine appelée Stradellina (U.S.A.) Inc. L'un comme l'autre détient 30 % des actions émises par cette corporation. Stradellina ne se livre à aucune activité commerciale au Canada et elle n'est pas assujettie à l'impôt canadien.

Revenu Canada prétend qu'en raison de la participation détenue par le père et le fils dans Stradellina, les deux demanderessees sont des compagnies associées aux termes du paragraphe 256(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ceci laisse supposer que les liens forgés entre deux corporations canadiennes par une autre corporation, canadienne ou étrangère, créent une «présomption d'association» entre les deux corporations canadiennes.

Cette prétention est digne d'intérêt. Comme nous le verrons plus loin, elle a rarement été examinée par les tribunaux dans le cadre semblable de l'article 39 de l'ancienne *Loi de l'impôt sur le revenu*. Elle n'a été étudiée qu'une fois à la lumière des dispositions de la nouvelle Loi, soit quand les demanderessees l'ont contestée sans succès devant la Cour canadienne de l'impôt (voir le jugement *Holiday Luggage Manufacturing Co. et al. c. M.R.N.*, [1984] CTC 2599, rendu par le juge Tremblay).

Quoi qu'il en soit, la question en litige peut être posée en termes simples. Toutes les fois où la *Loi de l'impôt sur le revenu* mentionne les corporations et énonce que celles-ci sont associées l'une à l'autre, vise-t-elle également les corporations étrangères de façon explicite ou implicite?

Au cours des années qui ont précédé les grandes réformes fiscales de 1971 et de 1972, le traitement fiscal réservé aux corporations associées était établi à l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Cet article prescrivait les règles fiscales applicables aux corporations en général et, en raison du taux d'impôt privilégié accordé à l'égard du revenu minimal, il imposait des règles spéciales aux corporations associées. Voici le texte intégral des paragraphes 39(1),(2) et (3):

39. (1) L'impôt exigible d'une corporation, aux termes de la présente Partie, sur son revenu imposable ou son revenu imposable gagné au Canada, selon le cas, (appelé dans le présent article «montant imposable») pour une année d'imposition, est, sauf disposition contraire,

(a) 20% of the amount taxable, if the amount taxable does not exceed \$10,000, and

(b) \$2,000 plus 50% of the amount by which the amount taxable exceeds \$10,000, if the amount taxable exceeds \$10,000.

(2) Where two or more corporations are related to each other in a taxation year, the tax payable by each of them under this Part for the year is, except where otherwise provided by another section, 50% of the amount taxable for the taxation year.

(3) Notwithstanding subsection (2), where two or more corporations are related to each other, the tax payable by such one of them as may be agreed by them or, if they cannot agree, as may be designated by the Minister shall be computed under subsection (1).

Subsection 39(5) then went on to prescribe the categories of "associated corporations". This subsection reads as follows:

39. ...

(5) When two corporations are related, or are deemed by this subsection to be related, to the same corporation at the same time, they shall, for the purpose of this section, be deemed to be related to each other.

The first judicial test to determine what corporations were included in the "association" provision under the Act was *International Fruit Distributors Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1953] Ex.C.R. 231; 53 DTC 1222, and relating to the taxation year 1949. At that time, the relevant section of the *Income Tax Act* [S.C. 1948, c. 52 (as am. by S.C. 1951, c. 51, s. 11)] to which the Exchequer Court had to direct its mind was subparagraph 36(4)(b)(i) of the Act defining "person" as including a corporation. The Court further had to apply paragraph 127(1)(h) of the Act which defines "corporation" as including an incorporated company.

The facts before the Court involved a U.S. company owning all the issued shares of two Canadian companies. In terms of the relationship between corporations provided in the statute, the issue was whether or not the control by a foreign company of two Canadian companies made these Canadian subsidiaries related corporations under the Act. Thorson P. said it did. His Lordship said *inter alia* at pages 232-233 Ex.C.R.; 1223 DTC:

The submission of counsel for the appellant, put shortly, is that the term "person" in section 36(4)(b)(i) does not extend to

a) vingt pour cent du montant imposable si le montant imposable n'excède pas dix mille dollars, et

b) deux mille dollars plus cinquante pour cent du montant par lequel le montant imposable dépasse dix mille dollars si le montant imposable excède dix mille dollars.

^a (2) Lorsque deux ou plusieurs corporations sont liées entre elles dans une année d'imposition, l'impôt exigible de chacune d'elles sous le régime de la présente Partie, pour l'année, est, sauf disposition contraire d'un autre article, cinquante pour cent du montant imposable pour l'année d'imposition.

^b (3) Nonobstant le paragraphe (2), lorsque deux ou plusieurs corporations sont liées entre elles, l'impôt payable par celle d'entre elles dont elles conviennent ou, en l'absence d'une entente, par celle d'entre elles que peut désigner le Ministre, doit être calculé conformément au paragraphe (1).

^c Plus loin, le paragraphe 39(5) établissait la catégorie des «corporations associées». Ce paragraphe était ainsi libellé:

39. ...

^d (5) Lorsque deux corporations sont liées ou sont réputées, en vertu du présent paragraphe, liées à la même corporation simultanément, elles sont, pour l'application du présent article, censées être liées entre elles.

^e La première décision judiciaire ayant eu pour objet de déterminer quelles corporations étaient visées par les dispositions de la Loi en matière d'association a été l'affaire *International Fruit Distributors Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1953] R.C.É. 231; 53 DTC 1222, qui se rapportait à l'année d'imposition 1949. À l'époque, la disposition pertinente de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1948, chap. 52 (mod. par S.C. 1951, chap. 51, art. 11)] dont devait tenir compte la Cour de l'Échiquier était le sous-alinéa 36(4)(b)(i) de la Loi, aux termes duquel le mot «personne» désignait notamment une corporation. En outre, la Cour a dû appliquer l'alinéa 127(1)(h) de la Loi, suivant lequel le mot «corporation» comprend une compagnie constituée.

^h Les faits exposés à la Cour indiquaient qu'une compagnie américaine détenait toutes les actions émises par deux compagnies canadiennes. Compte tenu du lien que la loi établissait entre certaines corporations, il s'agissait de déterminer si, en raison du contrôle exercé par la compagnie étrangère, les deux filiales canadiennes de cette dernière devaient être considérées comme des corporations liées au sens de la Loi. Le président Thorson a ^j répondu par l'affirmative. Voici ce qu'il a déclaré aux pages 232 et 233 R.C.É.; 1223 DTC:

[TRADUCTION] En bref, l'avocat de l'appelante prétend que le mot «personne» de l'article 36(4)(b)(i) n'inclut pas une corpo-

a corporation or, alternatively, does not extend to a foreign corporation. It was urged that if it was read as extending to a corporation then section 36(5), which reads as follows:

36(5) When two corporations are related, or are deemed by this subsection to be related, to the same corporation at the same time, they shall, for the purpose of this section, be deemed to be related to each other.

would be unnecessary surplusage, that the specific reference in it to corporations has the effect of excluding a corporation from the meaning of the term "person" in section 36(4)(b)(i), that this creates an ambiguity in its meaning and that such ambiguity should be resolved in the appellant's favor.

I am unable to agree. It is not a proper approach to the construction of the *Income Tax Act* to regard it as necessarily consistent in the use of its various terms throughout the Act or to assume that inconsistency in their use necessarily results in ambiguity in their meaning.

In my judgment, there is a complete answer to the appellant's submission in the definition of "person" in section 127(1)(ab) which reads as follows:

127. (1) In this Act,

(ab) "person" or any word or expression descriptive of a person, includes any body corporate and politic, and the heirs, executors, administrators or other legal representatives of such person, according to the law of that part of Canada to which the context extends;

As I understand this definition the term "person" in section 36(4)(b)(i) of the Act clearly includes a corporation. Indeed, it includes "any" corporation and there is no reason for holding that it does not extend to a foreign corporation such as Pacific Gamble Robinson Company. I am unable to find any ambiguity in its meaning by reason of the use of the term "corporations" in section 36(5). Nor can the appellant derive any assistance from the arms length provisions of section 127(5).

The taxpayer appealed to the Supreme Court of Canada, there being no intermediate Court of Appeal at that time. The Supreme Court, in a judgment given from the bench dismissed the appeal without giving reasons (see *International Fruit Distributors Ltd. v. Minister of National Revenue* (1955), 55 DTC 1186).

And there the matter rested until 1972 when Heald J., then of the Trial Division of this Court, was seized of the case of *Allied Farm Equipment Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1972] F.C. 263; 72 DTC 6086. In that instance, three Canadian corporations were controlled by three different brothers who collectively controlled a non-resident U.S. corporation not doing business in Canada. The three Canadian corporations were not associated within the terms of subsection 39(4) of the Act but the Minister of National Revenue

ration ou, subsidiairement, une corporation étrangère. On a fait valoir que, si on interprétait cet article comme incluant une corporation, l'article 36(5) dont voici le texte:

36(5) Lorsque deux corporations sont liées ou sont réputées, en vertu du présent paragraphe, liées à la même corporation simultanément, elles sont, pour l'application du présent article, censées être liées entre elles.

constituerait alors une redondance inutile, que, dans cet article, la référence particulière aux corporations avait pour effet d'exclure une corporation du sens du mot «personne» de l'article 36(4)(b)(i), que cela en rend le sens ambigu et que cette ambiguïté doit être décidée en faveur de l'appelante.

Je ne peux souscrire à cette opinion. Ce n'est pas donner une bonne interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que de considérer qu'elle utilise divers termes tout au long de son texte de façon nécessairement uniforme ou de prétendre que le manque d'uniformité dans leur usage leur donne nécessairement un sens ambigu.

À mon sens, le raisonnement de l'appelante est réfuté d'une manière absolue par la définition donnée au mot «personne» à l'article 127(1)(ab), que voici:

127. (1) Dans la présente loi,

(ab) «personne» ou tout mot ou toute expression décrivant une personne, comprend tout corps constitué et politique, et les héritiers, exécuteurs testamentaires, administrateurs ou autres représentants légaux de ladite personne, selon la loi de cette partie du Canada applicable en l'espèce;

Il me paraît ressortir de cette définition que le mot «personne» de l'article 36(4)(b)(i) de la Loi comprend sans nul doute une corporation. Naturellement, il comprend «toute» corporation et il n'y a nullement lieu de décider qu'il n'inclut pas une corporation étrangère comme la Pacific Gamble Robinson Company. Il m'est difficile de trouver quelque ambiguïté dans la signification de ce terme en raison de l'utilisation du mot «corporation» à l'article 36(5). En outre, l'appelante ne peut se fonder d'aucune façon sur le paragraphe 127(5) concernant l'absence de lien de dépendance.

La contribuable a interjeté appel devant la Cour suprême du Canada, car aucun tribunal d'appel intermédiaire n'existait à l'époque. Dans un jugement prononcé à l'audience, la Cour suprême a rejeté l'appel sans donner de motifs (voir *International Fruit Distributors Ltd. v. Minister of National Revenue* (1955), 55 DTC 1186).

La question est restée en suspens jusqu'en 1972, quand le juge Heald, qui siégeait alors à la Division de première instance de la Cour fédérale, a été saisi de l'affaire *Allied Farm Equipment Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, [1972] C.F. 263; 72 DTC 6086. En l'espèce, trois frères contrôlaient individuellement trois corporations canadiennes et collectivement une corporation américaine qui ne résidait pas au Canada et qui ne s'y livrait à aucune activité commerciale. Les trois corporations canadiennes n'étaient pas associées

contended that by reason of their association with the non-resident corporation, the Canadian corporations were associated with each other under subsection 39(5) of the Act.

Heald J. gave short shrift to the many arguments advanced by counsel for the taxpayer including the restrictive effect of sections 2, 3, 4, 44, subsections 39(1) and (2) and paragraph 27(1)(e) of the Act, all to convince the Court that a proper construction of subsection 39(5) excluded from its ambit a foreign corporation. Heald J. relied on the definition of "corporation" in paragraph 139(1)(h) of the Act which in his mind did not exclude foreign corporations. He further found the 1953 Exchequer Court decision in the *International Fruit Distributors* case (*supra*) to be on all fours with the case before him and that he was bound by it. He dismissed the appeal.

The Federal Court of Appeal took a different view. In its judgment reported at [1972] F.C. 1358; [1972] CTC 619, the Chief Justice, speaking for the Court, held that subsection 39(4) by its terms had no application to determine whether two corporations were associated unless they were both subject to tax under Part I of the *Income Tax Act*. The Chief Justice's analysis of the relevant statutory enactments reads as follows (at pages 1360-1361 F.C.; 621-622 CTC):

It is common ground that, applying only the tests in section 39(4), the appellant was not, for the purpose of section 39, "associated" with either of the other Canadian corporations. On the other hand, if one applied such tests to the appellant and the United States corporation, those two corporations would be regarded as "associated" with each other; and, similarly, if one applied such tests to either of the other Canadian corporations and the United States corporation, a similar result would be achieved. It is at this point that the difference between the parties arises. The respondent says that section 39(4) is applicable with the result that the appellant and the other Canadian corporations are associated with the same corporation—the United States corporation—and it follows that section 39(5) requires that they "be deemed to be associated with each other". The appellant, on the other hand, says that, as the United States corporation is not subject to tax under Part I of the *Income Tax Act*, section 39(4) cannot be applied in respect of it and there is therefore no basis for applying section 39(5).

au sens du paragraphe 39(4) de la Loi, mais le ministre du Revenu national a maintenu que, du fait de leur association avec la corporation non résidente, elles étaient associées l'une à l'autre aux termes du paragraphe 39(5) de la Loi.

Le juge Heald a rejeté sans ménagement les nombreux arguments, dont celui visant la portée restrictive des articles 2, 3, 4 et 44, des paragraphes 39(1) et (2) et de l'alinéa 27(1)e) de la Loi, que l'avocat de la contribuable avait avancés pour convaincre la Cour que le paragraphe 39(5) ne pouvait être interprété légitimement comme une disposition applicable aux corporations étrangères. Le juge Heald s'est fondé sur la définition donnée au mot «corporation» à l'alinéa 139(1)h) de la Loi qui, à son avis, n'excluait pas les corporations étrangères. En outre, il a conclu que la décision rendue en 1953 par la Cour de l'Échiquier dans l'affaire *International Fruit Distributors* (précitée) était en tous points comparable à l'espèce et qu'il était lié par elle. Il a rejeté l'appel.

La Cour d'appel fédérale a exprimé un point de vue différent. Dans les motifs du jugement ([1972] C.F. 1358; [1972] CTC 619), le juge en chef, qui s'exprimait au nom de la Cour, a conclu que, compte tenu de sa portée, le paragraphe 39(4) ne pouvait être appliqué en vue de déterminer si deux corporations étaient associées à moins que l'une et l'autre soient assujetties à l'impôt prévu par la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Voici comment le juge en chef a analysé les dispositions législatives pertinentes (aux pages 1360 et 1361 C.F.; 621 et 622 CTC):

Il est admis de part et d'autre que, selon les seuls critères de l'article 39(4), l'appelante n'était pas, aux fins de l'article 39, «associée» à l'une ou l'autre des corporations canadiennes. D'autre part, si l'on appliquait lesdits critères à l'appelante et à la corporation américaine, ces deux corporations seraient considérées comme des corporations «associées» l'une à l'autre; de même, si l'on appliquait ces critères à l'une ou l'autre des autres corporations canadiennes et à la corporation américaine, on obtiendrait le même résultat. C'est à ce point que les parties ne sont plus du même avis. L'intimé prétend que l'article 39(4) s'applique avec ce résultat que l'appelante et les autres corporations canadiennes sont associées à la même corporation, la corporation américaine, et que, par suite, elles sont nécessairement «censées être associées l'une à l'autre», aux termes de l'article 39(5). Pour sa part, l'appelante soutient que, comme la corporation américaine n'est pas assujettie à l'impôt en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'article 39(4) ne peut pas s'appliquer à celle-ci et que, par suite, rien ne peut justifier l'application de l'article 39(5).

In my view, the correct answer is to be found by an analysis of the language of subsection (2), subsection (3), subsection (3a) and subsection (4) of section 39. Each of the first three of these subsections sets up a factual case concerning "two or more" or "a group" of corporations that are "associated" (which expression does not have any sufficiently precise sense in the context) and then lays down a rule to determine "the tax payable by each of them" or "the tax payable by each of the corporations" falling within the factual case. Section 39(4) then provides the answer to what is meant in the earlier subsections when the section speaks about corporations that are "associated". It says that "For the purpose of this section, one corporation is associated with another" if any of the tests enumerated therein is applicable.

What this analysis shows is

- (a) that the tests found in section 39(4) are only applicable to determine that corporations are "associated" for the purposes of section 39,
- (b) that there are three substantive rules in section 39 applicable to corporations that are "associated", and
- (c) that each of those rules determines, in certain circumstances, the amount of "the tax payable" under Part I of the *Income Tax Act* "by each of the corporations" that are "associated". It follows, in my view, that section 39(4) has no application to determine whether two corporations are associated unless they are both subject to income tax under Part I of the *Income Tax Act*.

The Chief Justice could find no conflict between this conclusion and the earlier decision in the *International Fruit Distributors* case (*supra*). He said [at pages 1361-1362 F.C.; 622 CTC]:

In that case, it was argued that the word "person" in the *Income Tax Act* did not include a corporation or, at least, did not include a foreign corporation, and this argument was rejected. It so happened that the question there was whether two Canadian subsidiaries of a United States parent were related under the predecessor of section 39(4)(b) and I have no doubt that the same result would follow under section 39(4)(b).

I am, therefore, of the view that the United States corporation was not "associated" with the appellant or either of the other Canadian corporations within the meaning of subsection (4) of section 39 of the *Income Tax Act*.

There is, in my view, apart from the seeming conflict of interpretation between the two foregoing decisions, a distinction to be made in the relevant facts of each. In the *International Fruit Distributors* case, the Court was facing a situation where one foreign corporation controlled two Canadian corporations and the Exchequer Court decided that these two Canadian corporations became associated with each other under the terms of the Act. In the second case, the Federal Court

À mon avis, on doit rechercher la réponse exacte dans une analyse des paragraphes (2), (3), (3a) et (4) de l'article 39. Chacun des trois premiers fixe des circonstances de fait se rapportant à «deux ou plusieurs» ou à «un groupe» de corporations «associées» (le sens de cette expression n'est pas suffisamment clair dans le contexte) et énonce ensuite une règle à suivre dans le calcul de «l'impôt payable par chacune d'elles» ou de «l'impôt payable par chacune des corporations» qui correspondent aux circonstances du cas. L'article 39(4) précise ensuite ce que signifie l'expression «corporations associées», employée dans les paragraphes qui précèdent. Ce paragraphe énonce que, «aux fins du présent article, une corporation est associée à une autre» si elle répond à l'un ou l'autre des critères qui y sont prévus.

Il résulte de cette analyse que

- a) les critères énoncés à l'article 39(4) ne s'appliquent que pour déterminer quelles corporations sont «associées» aux fins de l'article 39,
- b) l'article 39 énonce trois règles de fond applicable aux corporations «associées», et que
- c) chacune de ces règles fixe, dans certaines circonstances, le montant de «l'impôt payable» en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* «par chacune des corporations» qui sont «associées». À mon avis, il s'ensuit que l'article 39(4) ne s'applique pas pour déterminer si deux corporations sont associées, à moins qu'elles ne soient toutes deux assujetties à l'impôt sur le revenu exigible en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Le juge en chef n'a pu voir aucune contradiction entre cette conclusion et la décision rendue plus tôt dans l'affaire *International Fruit Distributors* (précitée). Il s'est ainsi exprimé [aux pages 1361 et 1362 C.F.; 622 CTC]:

Dans cette affaire, il a été allégué que le mot «personne», employé dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ne comprend pas une corporation ou, à tout le moins, une corporation étrangère, mais cet argument n'a pas été retenu. Il est arrivé que, dans cette affaire, il se posait la question de savoir si deux filiales canadiennes d'une corporation-mère américaine étaient des corporations liées en vertu de l'article qu'a remplacé l'article 39(4)(b) et, à mon avis, il ne fait pas de doute que la réponse à cette question serait la même en vertu de l'article 39(4)(b).

Par suite, je suis d'avis que la corporation américaine n'était pas «associée» à l'appelante ni à l'une ou l'autre des autres corporations canadiennes, au sens du paragraphe (4) de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

D'après moi, outre le conflit apparent d'interprétation que posent les deux décisions précitées, il faut distinguer les faits pertinents de l'une et de l'autre. Dans l'affaire *International Fruit Distributors*, la Cour de l'Échiquier devait étudier le cas d'une corporation étrangère qui contrôlait deux corporations canadiennes et elle a décidé que celles-ci étaient devenues des corporations associées l'une à l'autre aux termes de la Loi. Dans la seconde affaire, la Cour d'appel fédérale a exa-

of Appeal was dealing with three non-associated Canadian corporations who together controlled a foreign corporation and decided that on a proper construction of the statute, their mutual relationship to the foreign corporation did not create an association between them.

Appellants' counsel in the case at bar urges this Court to apply the Federal Court of Appeal ruling in the *Allied Farm Equipment* case and allow the appeal. Counsel suggests that the substantive provisions relating to association or deemed association of corporations under the 1972 tax reform are essentially the same. The change which the new Act have brought about are purely structural and reflect little more than a draftsman's regard for conformity in breaking down a voluminous statute into its several parts. In particular, counsel refers to the organization of the new Act in grouping together under Part XVII, "Interpretation", all the multitudinous definitions of terms many of which were hitherto scattered on an *ad hoc* basis all over the place and which in the 1952 or 1970 revision of the statute had not been included in the "Interpretation" clauses. Counsel alleged that putting all the definitions under one roof does not change the more substantive provisions of the Act.

Counsel for the defendant disagrees. He suggests that the logical base for the Court of Appeal's determination in the *Allied Farm Equipment* case was the opening words of section 39 which read "For the purpose of this section", limiting thereby the ambit of the whole scheme. In other words, section 39 provided its own internal code respecting associated corporations and related persons. The Federal Court of Appeal could find in the language of that code that a foreign corporation was excluded.

Defendant's counsel states that this no longer applies. Under the new Act, he says, the definitions found in Part XVII apply not only for the particular purposes of certain sections, but to the whole statute. Subsection 251(1) defines what constitutes related persons and related corporations "For the purposes of this Act", *i.e.* for all purposes. The non-qualified use of the term "corporation" is now sufficiently generic that any prior

miné le cas de trois corporations canadiennes non associées qui contrôlaient conjointement une corporation étrangère et elle a décidé qu'à la lumière d'une interprétation rationnelle de la Loi, les liens réciproques entretenus avec la corporation étrangère n'avaient pas créé une association entre elles.

En l'espèce, l'avocat des appelantes invite la Cour à appliquer la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Allied Farm Equipment* et à accueillir l'appel. Il laisse entendre que les dispositions de fond concernant l'association réelle ou présumée de corporations qui ont été adoptées dans le cadre de la réforme fiscale de 1972 ont essentiellement le même effet. Les changements apportés dans la nouvelle Loi sont purement structuraux et ils ne reflètent guère plus que la volonté du rédacteur d'assurer la concordance des différentes divisions qu'il a établies dans un très long texte législatif. En particulier, l'avocat fait état de la structure de la nouvelle Loi qui regroupe dans la Partie XVII, intitulée «Interprétation», toutes les définitions nombreuses dont la plupart étaient jusqu'alors réparties selon les besoins dans toutes les parties de la Loi et qui n'avaient pas été incorporées dans les dispositions d'«Interprétation» lors de la révision de la Loi en 1952 et en 1970. L'avocat a soutenu que le fait de rassembler toutes les définitions sous un même titre ne modifie pas les dispositions de fond de la Loi.

L'avocat de la défenderesse ne souscrit pas à ce point de vue. Il a laissé entendre que le fondement logique de la décision de la Cour d'appel dans l'affaire *Allied Farm Equipment* était le début de l'article 39, qui commence par les mots «Aux fins du présent article», et que ceux-ci limitent la portée de toute la disposition. Autrement dit, l'article 39 prévoyait un régime spécial régissant les corporations associées et les personnes liées. La Cour d'appel fédérale en avait déduit que les corporations étrangères étaient exclues.

L'avocat de la défenderesse affirme que cette situation n'existe plus. Il a indiqué qu'aux termes de la nouvelle Loi, les définitions établies dans la Partie XVII s'appliquent non seulement à certains articles, mais à l'ensemble de la Loi. Le paragraphe 251(1) décrit ce que sont des personnes liées et des corporations liées «aux fins de la présente loi», c'est-à-dire à toutes fins utiles. L'emploi sans réserve du mot «corporation» est maintenant suffi-

ambiguïté en langage de loi est résolue. De plus, la décision antérieure suivant laquelle le paragraphe 39(4) s'appliquait seulement à des compagnies associées assujetties à l'impôt prévu par la Partie I de l'ancienne Loi n'a plus force exécutoire.

ambiguïté antérieure dans le texte d'une loi soit résolue. De plus, la décision antérieure suivant laquelle le paragraphe 39(4) s'appliquait seulement à des compagnies associées assujetties à l'impôt prévu par la Partie I de l'ancienne Loi n'a plus force exécutoire.

The issue is not an easy one to resolve. The intention of Parliament, as literally expressed in the statute, is not clear. If the word "corporation" is unqualified, so is the word "individual". Would these terms include any corporation or any individual no matter the locus of either in Canada or elsewhere? How would the statute affect an individual resident in Canada who owns a foreign corporation and whose American brother owns a Canadian resident corporation? Or again, would two Canadian corporations be related if one is owned by a U.S. resident and the other by his son who resides in the U.K. and together they own a Bermuda corporation? Would it fly in the face of common sense to suggest that a literal meaning to these two terms must apply no matter the circumstances?

Le problème soulevé n'est pas facile à résoudre. L'intention du Parlement, qui est exprimée littéralement dans la loi, n'est pas claire. Si le mot «corporation» est employé sans réserve, le mot «particulier» l'est également. Ces deux mots désignent-ils toutes les corporations ou tous les particuliers, peu importe s'ils se trouvent au Canada ou ailleurs? Comment la loi pourrait-elle s'appliquer à un particulier résidant au Canada qui possède une corporation étrangère et dont le frère américain est propriétaire d'une corporation résidant au Canada? Ou encore, deux corporations canadiennes seraient-elles liées si l'une appartient à un résident américain et l'autre à son fils qui réside au Royaume-Uni et si l'un et l'autre possèdent une corporation aux Bermudes? Serait-il contraire à toute logique de laisser entendre que ces deux mots doivent être définis de façon littérale, peu importe les circonstances?

There is no doubt that the original purpose of defining associated corporations was to limit the field of corporations enjoying the preferred rate of taxation on its threshold income level. Subsection 39(3) of the old Act specifically provided that with respect to associated corporations, the preferred rate could be made to apply to one of them or distributed to some or all of them, the distribution being by way of election or by ministerial determination. The inference is clear that the section is throughout dealing with taxable corporations *i.e.* corporations subject to tax under the Act. This comes out clearly from the language of the statute when it provides in subsection 39(2) that "where two or more corporations are associated with each other in a taxation year, the tax payable by each of them under this Part for the year is, except where otherwise provided by another section, 50% of the amount taxable for the year". (My emphasis.) The language of the statute in this respect is consonant with common sense. Otherwise, it would be tantamount to subjecting a foreign corporation to Canadian income taxes simply on the basis that it

Il n'y a pas de doute qu'à l'origine, la définition des corporations associées a été établie en vue de restreindre à certaines corporations seulement le droit d'être imposées à un taux privilégié sur leur revenu minimal. Le paragraphe 39(3) de l'ancienne Loi prévoyait expressément qu'à l'égard des corporations associées, le taux privilégié pouvait être appliqué à l'une d'elles ou qu'il pouvait être imputé à certaines ou à toutes par option ou par décision ministérielle. Ainsi, il appert que, dans son ensemble, l'article vise les corporations imposables, soit les corporations assujetties à l'impôt aux termes de la Loi. Cela ressort clairement du texte de la Loi, prévoyant au paragraphe 39(2) que «lorsque deux ou plusieurs corporations sont liées entre elles dans une année d'imposition, l'impôt exigible de chacune d'elles sous le régime de la présente Partie, pour l'année, est, sauf disposition contraire d'un autre article, cinquante pour cent du montant imposable pour l'année d'imposition» (c'est moi qui souligne). À cet égard, le texte de la Loi est tout à fait logique. Autrement, cela reviendrait à dire qu'une corporation étrangère est assu-

is associated with associated Canadian corporations, which is nonsense.

At the end of 1972, the new *Income Tax Act*, (*supra*) was adopted by Parliament creating not only some novel dialectical approaches to the tax system but encompassing the whole in a new structure. I have already referred to Part XVII dealing with "Interpretation". I now refer to Part I, subdivision b, "Rules Applicable to Corporations", section 123 *et seq.*

Section 123 sets out the rate of tax payable by a corporation upon its taxable income or taxable income earned in Canada. Obviously, this excludes a foreign corporation having no income earned in Canada. Yet the word "corporation" is unqualified.

Section 125 sets up the formula for small business deductions available to a Canadian-controlled private corporation. *Stradellina (U.S.A.) Inc.* might be a Canadian-controlled private corporation but it does not fit within the definition of a Canadian-controlled private corporation set out in paragraph 125(6)(a) because it is not a Canadian corporation.

Subsection 125(2) provides for a corporation's "business limit" of \$50,000 and a "total business limit" of \$400,000, which limits, except as otherwise provided, are reduced to nil if the corporation is associated with one or more Canadian-controlled private corporations. This formula, in my view, is essentially the same as in subsection 39(2) of the old statute. Such a "corporation" would exclude *Stradellina (U.S.A.) Inc.* It is not subject to the taxing statute in any event.

Subsections 125(3) and (4) are again similar to subsections 39(3) and (4) of the old Act. The sprinkler system for such corporations as are associated with each other is available either by election or by ministerial determination. Again, *Stradellina (U.S.A.) Inc.* would not be able to bring itself within the terms of the statute.

There is no doubt that in limiting the small business deduction to Canadian-controlled private

jettie à l'impôt sur le revenu au Canada du simple fait qu'elle est associée à des corporations canadiennes associées, ce qui est absurde.

^a À la fin de 1972, le Parlement a adopté la nouvelle *Loi de l'impôt sur le revenu* (précitée) qui non seulement prévoyait de nouvelles méthodes d'analyse dialectique du système fiscal mais englobait l'ensemble dans une nouvelle structure. J'ai déjà mentionné la Partie XVII qui porte sur l'«Interprétation». Maintenant, je renvoie à la sous-section b de la Partie I intitulée «Règles applicables aux corporations», qui comprend les articles 123 et suivants.

^c L'article 123 fixe l'impôt qu'une corporation doit payer sur son revenu imposable ou sur son revenu imposable gagné au Canada. De toute évidence, ceci exclut une corporation étrangère n'ayant gagné aucun revenu au Canada. Pourtant, le mot «corporation» est employé sans réserve.

^e L'article 125 établit la formule de calcul des déductions accordées aux petites entreprises dont peut bénéficier une corporation privée dont le contrôle est canadien. *Stradellina (U.S.A.) Inc.* est peut-être une corporation privée dont le contrôle est canadien, mais elle n'est pas visée par la définition à l'alinéa 125(6)a) d'une telle corporation parce qu'elle n'est pas une corporation canadienne.

^f Le paragraphe 125(2) attribue à une corporation un «plafond d'affaires» de 50 000 \$ et un «plafond global d'affaires» de 400 000 \$ qui, sauf disposition contraire, sont réduits à néant si la corporation est associée à une ou à plusieurs autres corporations privées dont le contrôle est canadien. Selon moi, cette formule est essentiellement la même que celle employée au paragraphe 39(2) de l'ancienne Loi. *Stradellina (U.S.A.) Inc.* ne constituerait pas une telle «corporation». Quoi qu'il en soit, elle n'est pas soumise à la Loi.

ⁱ Les paragraphes 125(3) et (4) sont eux aussi semblables aux paragraphes 39(3) et (4) de l'ancienne Loi. Le système de dispersion offert aux corporations associées les unes aux autres est mis en œuvre par option ou par décision ministérielle. Encore une fois, *Stradellina (U.S.A.) Inc.* serait incapable de se conformer aux termes de la Loi.

^j Puisque les déductions accordées aux petites entreprises n'ont été offertes qu'aux corporations

corporations, as defined in paragraph 125(6)(a), the issue facing President Thorson in the 1953 case of *International Fruit Distributors* (*supra*) will never have to be faced again. In that case, the two Canadian corporations, wholly owned by a U.S. parent, would not have fitted the definition of "Canadian-controlled private corporations" and would not have been entitled to any small business deductions. Their association together by reason of common ownership would no longer be relevant.

Subsection 125(2) and subsection 125(3) of the new Act clearly envisage a situation where two or more associated corporations are to be given different tax treatments. As is evident from the amounts disclosed for both a corporation's "business limit" and its "total business limit", the special rule applies to small businesses on condition, however, that these businesses are being run by Canadian-controlled private corporations.

It will be noted that section 125 is considerably narrower in scope than was section 39 of the old statute. The preferential tax rate is now available only to Canadian-controlled private corporations as that term is defined in the Act.

Again, if one looks at subsection 125(3) of the new Act, it is clear that what I have termed "the sprinkler formula" is only available to associated Canadian-controlled private corporations. Excluded from the ambit is any other associated corporation because, in any event, such corporation is not entitled to the preferential tax treatment at all.

I must now return to the key submission of the defendant to the effect that the plaintiff corporations are associated with each other by reason of the joint association of their individual owners with a U.S. company. That submission is based substantially on the definition of "corporation" as found in Part XVII "Interpretation", subsection 248(1). "Corporation", says the subsection, includes an incorporated company. In French, *une "corporation" comprend une compagnie cons-*

privées dont le contrôle est canadien, comme les définit l'alinéa 125(6)a, il n'y a pas de doute que la question soumise en 1953 au président Thorson dans l'affaire *International Fruit Distributors* (précitée) ne sera plus soulevée. Dans cette affaire, les deux corporations canadiennes appartenant exclusivement à une compagnie mère des États-Unis n'auraient pu correspondre à la définition de «corporations privées dont le contrôle est canadien» et n'auraient pu bénéficier d'aucune déduction accordée aux petites entreprises. Il n'y aurait plus lieu de savoir qu'elles étaient associées l'une à l'autre du fait qu'elles appartenaient à la même compagnie mère.

Les paragraphes 125(2) et (3) de la nouvelle Loi prévoient clairement le cas où deux ou plusieurs corporations associées doivent faire l'objet de traitements fiscaux différents. Comme l'indiquent les montants fixés à titre de «plafond d'affaires» et de «plafond global d'affaires» d'une corporation, la règle spéciale s'applique aux petites entreprises à condition, toutefois, que celles-ci soient exploitées par des corporations privées dont le contrôle est canadien.

Il convient de signaler que l'article 125 a une portée beaucoup plus limitée que l'article 39 de l'ancienne Loi. Aujourd'hui, le taux d'impôt privilégié n'est accordé qu'aux corporations privées dont le contrôle est canadien comme les définit la Loi.

Il ressort du paragraphe 125(3) de la nouvelle Loi que la formule que j'ai appelée «système de dispersion» est offerte uniquement aux corporations privées associées dont le contrôle est canadien. Cette formule ne s'applique pas aux autres corporations associées parce que, de toute façon, celles-ci n'ont aucunement le droit de bénéficier d'un traitement fiscal privilégié.

Je dois maintenant revenir à l'argument principal de la défenderesse selon lequel les corporations demandereses sont associées l'une à l'autre du fait que leurs propriétaires respectifs sont associés à une compagnie des États-Unis. Cet argument est fondé avant tout sur la définition du mot «corporation» figurant au paragraphe 248(1) de la Partie XVII intitulée «Interprétation». Selon cette disposition, le mot «corporation» comprend une compagnie constituée. Dans la version anglaise de cette

tituée". The defendant argues that because the definition does not exclude "foreign" corporations, such corporations are included in the genus of associated or related corporations otherwise described in sections 251 and 256. Therefore, by virtue of the participating ownership of the father and son in a foreign corporation, their individual Canadian-controlled private corporations become associated with each other.

If the substantive provisions of the *Income Tax Act* were as easy to understand as Part XVII "Interpretation", defendant's arguments might very well put an end to the discussion. I have grave doubts, however, that such can be read into the case before me. I have grave doubts that it was Parliament's intention in creating its net of "associated" corporations and in further limiting its section 125 preferential tax treatment to an exclusive club made up of Canadian-controlled private corporations, that it intended to widen the net. Finally, I have grave doubts that through the simple expedience of restructuring the statute and defining "corporation" for "the purposes of the Act", it gives it a meaning which the Federal Court of Appeal in the *Allied Farm Equipment* case (*supra*) ruled it did not have.

It is my fundamental view that every word or every expression in a statute must be interpreted in its context, even in the face of statutory definitions, these definitions being perhaps exercises in drafting skills but not necessarily determinative of the issue.

"Person" is defined in section 248 as including any body corporate or politic. Yet, in the residency rules under section 250 of the Act, the word "person" is used in a sense where it very obviously does not include a body corporate or politic.

Similarly, subsection 251(6), again for purposes of the Act, speaks of "persons" connected by blood, marriage or by adoption. It would constitute a strange nuclear family indeed if its members included bodies corporate or politic.

définition, «"corporation" includes an incorporated company». La défenderesse soutient que, comme la définition n'exclut pas les corporations «étrangères», celles-ci sont comprises dans la catégorie des corporations associées ou liées qui, par ailleurs, est définie aux articles 251 et 256. Par conséquent, étant donné que le père et le fils détiennent une participation dans une corporation étrangère, les corporations privées dont le contrôle est canadien et qui leur appartiennent individuellement deviennent des corporations associées l'une à l'autre.

Si les dispositions de fond de la *Loi de l'impôt sur le revenu* étaient aussi faciles à comprendre que la Partie XVII intitulée «Interprétation», les arguments invoqués par la défenderesse pourraient fort bien clore le débat. Toutefois, je doute très sérieusement qu'ils puissent s'appliquer en l'es-pèce. Je doute très fortement qu'après avoir créé sa catégorie de corporations «associées» et, en outre, limité le traitement fiscal privilégié prévu par l'article 125 à un groupe restreint de corporations privées dont le contrôle est canadien, le Parlement ait eu l'intention d'élargir la catégorie. Enfin, je doute très sérieusement que par la simple restructuration de la Loi et la définition du mot «corporation» [TRADUCTION] «aux fins de la présente loi», il ait donné à ce mot un sens que la Cour fédérale d'appel n'a pas sanctionné dans l'affaire *Allied Farm Equipment* (précitée).

Je crois essentiellement que chaque mot ou expression employé dans un texte de loi doit être interprété selon son contexte même en présence de définitions dans la loi car celles-ci peuvent être des exercices de style, mais n'apportent pas nécessairement une solution à un litige.

Selon la définition donnée à l'article 248, le mot «personne» comprend tout corps constitué ou politique. Pourtant, dans les règles de résidence de l'article 250, le mot «personne» est employé dans un sens qui, de toute évidence, ne s'applique pas à un corps constitué ou politique.

De la même façon, le paragraphe 251(6) s'applique lui aussi aux fins de la Loi à des «personnes» unies par les liens du sang, du mariage ou de l'adoption. Il serait bien surprenant qu'une famille nucléaire comprenne des corps constitués ou politiques.

Again, "taxpayer" is defined in section 248 for the purposes of the Act as including "any person whether or not liable to pay tax". The words "taxpayer" and "person" in subsection 2(2) or subsection 2(3) are used interchangeably and yet, if one examines the provisions of Division D, section 115 to which section 2 refers, there is no doubt that the word "person" therein found does not include a corporation.

The foregoing are only a few examples to indicate that statutory definitions of terms contained in Part XVII "Interpretation" of the *Income Tax Act* may be far from conclusive when applied to the same term found or used elsewhere in an excessively long and complex piece of legislation.

And so the question must be put again. Does the word "corporation" in section 248 of the statute include an off-shore corporation and is there a legislative intent to straddle Stradellina (U.S.A.) Inc. with the full weight of a heavy Canadian statute. If I am required to provide a proper construction of its provisions, and my main premise being that a generalized interpretation of sections 251 and 256 based on the definition of corporation in section 248 does not completely satisfy me, perhaps an ancillary field might be explored, namely the approach made by courts when interpreting the meaning of other terms used throughout the statute.

If one substitutes "taxpayer" for "corporation", what was said by the Supreme Court of Canada in *Lea-Don Canada Limited v. Minister of National Revenue*, [1971] S.C.R. 95; [1970] CTC 346, is material to the case before me. The appellant in that case argued that its off-shore parent, a Nassau corporation, was a "taxpayer" under paragraph 139(1)(av) and within Part III of the old *Income Tax Act*. In the event, it would follow that certain deductions allowed in computing income were applicable even though the "taxpayer" was not liable to tax on that amount. Paragraph 139(1)(av) defined "taxpayer" as including any person whether or not liable to pay tax. On the strict construction approach, the argument sounds plausible. The appellant's argument, however, was found untenable. This is what Hall J. on behalf of

Encore une fois aux fins de la Loi, l'article 248 établit que le mot «contribuable» comprend «toute personne, qu'elle soit tenue ou non de payer l'impôt». Les mots «contribuable» et «personne» sont utilisés de façon interchangeable aux paragraphes 2(2) et 2(3) mais il ressort clairement de l'examen de l'article 115, section D, auquel l'article 2 fait référence, que le mot «personne» n'y désigne pas une corporation.

Il ne s'agit là que de quelques exemples montrant que les définitions contenues dans la Partie XVII intitulée «Interprétation» de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont loin d'être concluantes lorsqu'on les applique au même terme qui revient dans diverses parties de ce texte législatif excessivement long et complexe.

Il convient donc de poser la question une nouvelle fois. Le mot «corporation» employé dans l'article 248 de la Loi vise-t-il une corporation étrangère, et le législateur avait-il l'intention d'imposer à Stradellina (U.S.A.) Inc. tout le poids d'une loi canadienne particulièrement contraignante? Si je devais donner une interprétation en bonne et due forme des dispositions de la Loi et d'ailleurs, l'interprétation généralisée des articles 251 et 256 fondée sur la définition du mot «corporation» établie par l'article 248 ne me satisfait pas complètement, il y aurait peut-être lieu d'adopter un point de vue accessoire, soit la méthode employée par les tribunaux pour interpréter d'autres termes utilisés un peu partout dans la Loi.

En substituant le mot «contribuable» au mot «corporation», le raisonnement énoncé par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Lea-Don Canada Limited c. Ministre du Revenu national*, [1971] R.C.S. 95; [1970] CTC 346, s'applique à la présente cause. En l'espèce, l'appelante avait prétendu que sa compagnie mère de Nassau était un «contribuable» au sens de l'alinéa 139(1)av) et de la Partie III de l'ancienne *Loi de l'impôt sur le revenu*. Si cette prétention était fondée, il s'ensuivrait que certaines déductions acceptées aux fins du calcul du revenu étaient applicables même si la «contribuable» n'avait pas à payer d'impôt sur celui-ci. Selon l'alinéa 139(1)av), le mot «contribuable» comprenait toute personne tenue ou non de payer l'impôt. Si la Loi était interprétée de façon rigoureuse, cet argument serait plausible.

the Court had to say (at pages 99-100 S.C.R.; 348-349 CTC):

The appellant rested its case on the proposition that the Parent Company was a taxpayer within the meaning of the *Income Tax Act*, basing its argument:

(1) on the contention that by virtue of the definition in s. 139(1) (av), "taxpayer" includes any person whether or not liable to pay tax" and the deduction on account of depreciable property being from income, not from taxable income, is "applicable" to those whose income is not taxable; and

(2) on the narrower basis that the tax withheld on the rent of the aircraft due to the Parent Company and remitted to the respondent under Part III of the *Income Tax Act* qualified the appellant as a taxpayer.

The argument that the provisions of the *Income Tax Act* authorizing a deduction on account of the capital cost of depreciable property are applicable to non-residents who are not subject to assessment for income tax under Part I of the Act because such deduction is from income is wholly untenable. It is clear that s. 20(4) is concerned with taxpayers entitled to a deduction, not with persons who are not subject to assessment under Part I. A non-resident not carrying on business in Canada is not a person entitled to such a deduction and therefore s. 20(4) cannot properly be said to be "applicable" to him.

The subsidiary argument that the Parent Company must be considered a taxpayer within the *Income Tax Act* because Nassau deducted and remitted to the respondent the withheld tax above mentioned is also untenable. The withholding tax provided for by s. 106 of the *Income Tax Act* is a tax on gross receipts in Canada by a resident for a non-resident and does not constitute the non-resident, in this case the Parent Company, a taxpayer within the meaning of s. 20(4).

The Tax Appeal Board case *Office Overload Co. Ltd. v. M.N.R.* (1965), 39 Tax A.B.C. 309, is another attempt by a taxpayer to push for a literal interpretation of the *Income Tax Act*. The taxpayer had purchased the accounts receivable of a non-resident vendor and the parties had jointly executed a section 85D [S.C. 1964-65, c. 13, s. 16] election which provides special rules for the treatment of accounts receivable by vendor and purchaser when such accounts are sold as part of a business to be continued by the purchaser. The opening words of section 85D read as follows:

Cependant, la Cour a conclu que les prétentions de l'appellante n'étaient pas fondées. Le juge Hall, qui s'exprimait au nom de la Cour, a affirmé ce qui suit (aux pages 99 et 100 R.C.S.; 348 et 349 CTC):

L'appellante a prétendu que la compagnie mère est un contribuable aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, se fondant sur:

(1) La prétention que, en vertu de la définition de l'alinéa (av) du par. (1) de l'art. 139, «contribuable» comprend toute personne, qu'elle soit tenue ou non de payer l'impôt et la déduction à l'égard des biens susceptibles de dépréciation étant faite à partir du revenu et non du revenu imposable, s'applique même aux personnes dont le revenu n'est pas imposable;

(2) L'argument de portée plus restreinte que l'impôt retenu sur le loyer de l'avion dû à la compagnie mère et remis à l'intimé en vertu de la Partie III de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, donne à l'appellante la qualité de contribuable.

On ne peut aucunement admettre la prétention que les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui autorisent une déduction à l'égard du coût en capital des biens susceptibles de dépréciation, s'appliquent à ceux qui, ne résidant pas au Canada, ne sont pas assujettis à la cotisation pour fins d'impôt en vertu de la Partie I de la Loi sous prétexte que cette déduction se calcule à partir du revenu. Il est clair que le par. (4) de l'art. 20 vise les contribuables qui ont droit à une déduction et non les personnes qui ne sont pas assujetties à la cotisation en vertu de la Partie I. Celui qui ne réside pas au Canada et qui n'y fait pas affaires n'est pas une personne qui a droit à une telle déduction; donc, on ne saurait à proprement parler, dire que le par. (4) de l'art. 20 s'applique à lui.

On ne peut davantage admettre l'argument subsidiaire à l'effet que la compagnie mère doit être considérée comme un contribuable aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* parce que Nassau déduisait et remettait à l'intimé l'impôt retenu susmentionné. La retenue d'impôt prévue à l'art. 106 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est un impôt sur les recettes brutes perçues au Canada par une personne qui y réside pour le compte d'une personne qui n'y réside pas et elle ne fait pas de cette dernière, ici la compagnie mère, un contribuable au sens du par. (4) de l'art. 20.

La cause *Office Overload Co. Ltd. v. M.N.R.* (1965), 39 Tax A.B.C. 309, qui a été entendue par la Commission d'appel de l'impôt, est une autre affaire où une contribuable a tenté de faire sanctionner une interprétation littérale de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La contribuable avait acquis les créances d'un vendeur non résident et les parties avaient signé conjointement une option visée par l'article 85D [S.C. 1964-65, chap. 13, art. 16], qui établit des règles spéciales concernant le traitement des créances par le vendeur et l'acheteur dans les cas où celles-ci sont considérées comme faisant partie de l'entreprise que l'acheteur doit continuer à exploiter. Voici le début de l'article 85D:

85D. (1) Where a person who has been carrying on a business has, in a taxation year, . . . (My emphasis.)

The appellant argued that the non-resident vendor was "a person" covered by the section and the fact that such a person was not resident in Canada, was not carrying on business in Canada and was not required to file tax returns or to pay Canadian taxes could have no bearing on the appellant corporation in availing itself of section 85D.

In dealing with the *Office Overload Co. Ltd.* appeal, Mr. W.O. Davis of the Tax Appeal Board said this at page 320 of the report:

After a careful review and thoughtful consideration of the evidence adduced and of the provisions of Section 85D of the *Income Tax Act* under which this appeal falls to be decided, I have reached the conclusion that the section taken as a whole, which, in my opinion, is the way in which it must be interpreted, is intended to apply to persons who fall to be taxed or otherwise dealt with under the provisions of the Canadian *Income Tax Act* and who report to the Canadian Government the income arising from the operation of the business or businesses whose sale is the central concern of the said section 85D.

A more recent judgment to which appellant's counsel referred is *Oceanspan Carriers Ltd. v. The Queen*, [1986] 1 CTC 114. This is a judgment of Rouleau J. of the Trial Division of this Court. His Lordship was faced with a situation where the taxpayer corporation, originally incorporated in Bermuda and doing business there, subsequently became a resident corporation in Canada. At the time it became a resident, the corporation had accumulated considerable losses out of its operations. In filing its Canadian tax returns, it attempted to avail itself of its non-capital loss carry-forward deductions pursuant to paragraph 111(1)(a) of the *Income Tax Act*. The opening words of section 111 read as follows:

111. (1) For the purpose of computing the taxable income of a taxpayer for a taxation year, there may be deducted. . . [My emphasis.]

The taxpayer corporation took the position that section 111 did not expressly indicate that the non-capital loss carry-over was limited to a taxpayer who was a resident or carrying on business in Canada. If the statute does not qualify the term "taxpayer", there is no reason, it said, why it should be excluded.

85D. (1) Lorsqu'une personne qui exploitait une entreprise a, dans une année d'imposition, . . . [C'est moi qui souligne.]

L'appelante a soutenu que le vendeur non résident était «une personne» visée par l'article précité et que le fait qu'il ne résidait pas au Canada, n'exploitait aucune entreprise au Canada et n'était obligé ni de produire des déclarations d'impôt, ni de payer des impôts au Canada n'influaient d'aucune façon sur sa propre situation si elle voulait invoquer le bénéfice de l'article 85D.

Dans sa décision *Office Overload Co. Ltd.*, M. W.O. Davis, de la Commission d'appel de l'impôt, a affirmé ce qui suit (page 320):

[TRADUCTION] Après un examen attentif et réfléchi des preuves produites et des dispositions de l'article 85D de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dont dépend l'issue du présent appel, j'en suis arrivé à la conclusion que l'article pris dans son ensemble, comme il me semble nécessaire de l'interpréter, est censé s'appliquer à des personnes qui sont assujetties à l'impôt ou d'une certaine façon à la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada et qui déclarent au gouvernement canadien le revenu tiré de l'exploitation de l'entreprise ou des entreprises dont la vente est expressément visée par l'article 85D.

L'avocat de l'appelante a fait référence à un jugement plus récent intitulé *Oceanspan Carriers Ltd. c. La Reine*, [1986] 1 CTC 114, qui a été rendu par le juge Rouleau, de la Division de première instance de la Cour fédérale. Celui-ci devait examiner le cas d'une corporation contribuable qui avait d'abord été constituée aux Bermudes et y avait exploité une entreprise et qui, par la suite, a résidé au Canada. À l'époque où elle a établi résidence au Canada, la corporation avait accumulé des pertes considérables dans l'exploitation de son entreprise. Dans ses déclarations d'impôt au Canada, elle a tenté de reporter sur les exercices suivants ses pertes autres que les pertes en capital aux termes de l'alinéa 111(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le début de l'article 111 est ainsi libellé:

111. (1) Aux fins du calcul du revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition, peuvent être déduites . . . [C'est moi qui souligne.]

Selon la corporation contribuable, l'article 111 ne prévoyait pas expressément que le report de pertes autres que les pertes en capital ne pouvait servir qu'aux contribuables résidant au Canada ou y exploitant une entreprise. Si la Loi emploie le mot «contribuable» sans réserve, la demanderesse ne voyait aucune raison pour laquelle elle serait exclue.

Rouleau J. did not buy that argument. At page 119, he said this:

Thus in determining the phrase "taxation years" within the meaning of paragraph 111(1)(a) of the I.T.A., it must be determined in relation to the Act as a whole. The Act necessarily imports the concept of jurisdiction by the Minister over the taxpayer either by residency or through income earned in Canada. It cannot be sustained that the Minister may impose his authority over non-resident corporations or over income not earned in Canada. The mere fact of becoming a resident does not give the Minister—or Parliament—jurisdiction over the previous life or conduct of a corporate taxpayer.

His Lordship in that case also had to contend with further argument that in 1983, subsequent to the taxation years in question, section 111 had been amended to expressly exclude non-capital losses incurred by a non-resident taxpayer from a business not carried on by him in Canada. The taxpayer's counsel argued that Parliament intended to plug a statutory loop-hole and that this factor strongly indicated that the taxpayer's losses were not excluded for prior years. Rouleau J.'s comments on this point, at page 120, were these:

In *Bathurst Paper Ltd. v. Minister of Municipal Affairs* (1971), 22 D.L.R. (3d) 115 (S.C.C.) at 119 Laskin, J. remarked that, although a change in language on re-enactment of a provision must be presumed to have some significance, it does not necessarily follow that a change in substance was intended.

If plaintiff's assertion is correct, then I would have to conclude that prior to the 1983 amendment a non-resident corporation could avail itself of the opportunity to apply non-capital losses incurred during that period against subsequent taxation years during which it was resident in Canada.

I am satisfied that the jurisprudence, as well as the statutory scheme of the I.T.A. prior to the amendment of paragraph 111(8)(c) in 1983, cannot and should not sustain plaintiff's position. This could lead to an abuse of our taxation system should I accept this submission. Prior to the amendment, a non-resident corporation, not carrying on business in Canada, having substantial losses, could acquire a profit-making Canadian corporation and deduct prior incurred non-capital losses in this country to the detriment of the Canadian taxpayer. This is not contemplated by the I.T.A.; similarly it is inconceivable that the Minister of National Revenue impose his jurisdiction on the non-resident corporation not carrying on business in Canada.

The decision in the *Oceanspan Carriers Ltd.* case has been appealed [now published at [1987] 2 F.C. 171] and I should refrain from predicting

Le juge Rouleau n'a pas souscrit à cette prétention. Voici ce qu'il a affirmé à la page 119:

Ainsi donc, pour définir l'expression «années d'imposition» au sens de l'alinéa 111(1)a) de la L.I.R., on doit le faire en tenant compte de l'ensemble de la Loi. La Loi comporte la notion de compétence du Ministre sur le contribuable soit du fait de la résidence de celui-ci ou de son revenu. On ne saurait prétendre que le Ministre peut imposer son autorité sur les corporations non résidentes ou sur le revenu qui n'est pas gagné au Canada. Le simple fait de devenir résident ne confère pas au Ministre—ou au Parlement—compétence sur la vie ou conduite antérieure d'une corporation contribuable.

En l'occurrence, le juge devait également examiner une autre affirmation selon laquelle en 1983, soit après les années d'imposition en cause, l'article 111 a été modifié afin d'exclure de façon expresse les pertes autres que les pertes en capital subies par un contribuable non résident dans le cadre d'une entreprise qu'il n'exploitait pas au Canada. L'avocat de la contribuable a maintenu que le Parlement voulait combler une lacune dans le texte de la Loi et que, compte tenu de ce fait, il était évident que les pertes de sa cliente n'avaient pas été exclues au cours des années précédentes. Voici ce que le juge Rouleau a déclaré à ce propos (page 120):

Dans l'arrêt *Bathurst Paper Ltd. c. Ministre des Affaires municipales* (1971), 22 D.L.R. (3d) 115, à la page 119, [1972] R.C.S. 471, le juge Laskin a fait remarquer que, bien qu'un changement de style dans le nouveau texte d'une disposition doive être considéré comme révélateur, il ne s'ensuit pas nécessairement qu'un changement important ait été voulu.

Si l'argument de la demanderesse est fondé, je devrais alors conclure que, antérieurement à la modification de 1983, une corporation non résidente pouvait se prévaloir de la possibilité d'imputer les pertes autres que les pertes en capital subies au cours de cette période aux années d'imposition suivantes pendant lesquelles elle a résidé au Canada.

Je suis convaincu que la jurisprudence, ainsi que l'économie de la L.I.R. antérieurement à la modification de l'alinéa 111(8)c) en 1983, ne saurait ni ne devrait étayer l'argument de la demanderesse. Ceci pourrait conduire à un abus de notre système fiscal si j'acceptais cet argument. Avant la modification, une corporation non résidente, n'exploitant aucune entreprise au Canada et ayant subi des pertes substantielles, pouvait acheter une corporation canadienne rentable et déduire les pertes autres que les pertes en capital qu'elle a subies antérieurement au détriment du contribuable canadien, ce que ne prévoit pas la L.I.R. De même, il est inconcevable que le ministre du Revenu national impose sa compétence sur la corporation non résidente qui n'exploite pas d'entreprise au Canada.

La décision *Oceanspan Carriers Ltd.* a été portée en appel [maintenant publiée à [1987] 2 C.F. 171], et je dois éviter de me prononcer sur

what the Federal Court of Appeal will do with it. For the limited purposes of my enquiry, however, that case does indicate the difficulties facing anyone in analysing the meaning of such terms as "taxpayer", "person" or "corporation" whenever these terms are found in the statute, keeping in mind that "person" and "taxpayer" are also defined in section 248 as being "for purposes of the Act".

The other avenue worthwhile exploring is what would be the consequences on the whole scheme of the *Income Tax Act* should the interpretation put forward by the defendant be followed or extended to other factual situations. If a "taxpayer" by definition includes any person and "person" includes a corporation, we need only go through the various sections of Division B of the Act where, depending on the context, the taxpayer is not any person, but is an individual, or it is not an individual but a corporation. Similarly, subsection 150(1) could be read as imposing on any corporation, no matter where located or where it is doing business, the obligation to file tax returns. Any corporation would also have to pay taxes by instalments pursuant to subsection 157(1).

Further, any unrestricted meaning to the words "corporation", or "taxpayer" or "person", to include residents or non-residents, to include their doing business or not doing business in Canada or earning or not earning income in Canada, would have made winners of *Lea-Don Canada Limited*, *Office Overload Co. Ltd.* and *Oceanspan Carriers Ltd.* As is abundantly clear to me, their victory would have been repugnant to the scheme of the Act and to the intention of Parliament in adopting it.

I will concede that the definition of "corporation" in section 248, the unqualified use of the same term in section 251, as well as the application of these sections to the whole statute and not as hitherto, to a particular Part, Division or Sub-Division of it, might otherwise open the door to an enquiry on perhaps different grounds from those facing the Court of Appeal in the *Allied Farm Equipment* case (*supra*). Nevertheless, I must con-

l'issue en Cour d'appel fédérale. Cependant, aux seules fins de l'espèce, elle fait ressortir les difficultés que chacun de nous éprouve en analysant le sens de termes comme «contribuable», «personne» ou «corporation», toutes les fois où ils sont employés dans la Loi, compte tenu du fait que les mots «personne» et «contribuable» sont définis également par l'article 248 [TRADUCTION] «aux fins de la présente loi».

L'autre question digne d'intérêt porte sur les conséquences que l'interprétation proposée par la défenderesse aurait sur l'économie générale de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, si cette interprétation était adoptée ou appliquée à d'autres situations de fait. Si, par définition, le mot «contribuable» comprend toute personne et le mot «personne» comprend une corporation, il nous suffit d'examiner les divers articles de la section B de la Loi dans laquelle, selon le contexte, le contribuable n'est pas une personne quelconque, mais un particulier, ou n'est pas un particulier, mais une corporation. De la même façon, le paragraphe 150(1) pourrait être interprété comme une disposition obligeant toute corporation, peu importe l'endroit où elle est établie ou exploite une entreprise, à produire des déclarations d'impôt. Toute corporation serait également tenue de verser des acomptes provisionnels d'impôt en conformité avec le paragraphe 157(1).

De plus, si les mots «corporation», «contribuable» ou «personne» devaient être définis de manière assez générale pour comprendre les résidents ou non-résidents, peu importe s'ils exploitent ou non une entreprise au Canada ou y gagnent ou non un revenu, les entreprises *Lea-Don Canada Limited*, *Office Overload Co. Ltd.* et *Oceanspan Carriers Ltd.* auraient eu gain de cause. À mon sens, il est tout à fait clair qu'une décision en leur faveur aurait été contraire à l'économie de la Loi et à l'intention du Parlement lorsqu'il a adopté celle-ci.

J'admets que la définition du mot «corporation» à l'article 248, l'emploi sans réserve de ce mot à l'article 251 de même que l'application de ces deux dispositions à l'ensemble de la Loi et non pas à l'une de ses parties, sections ou sous-sections, comme c'était le cas jusqu'à présent, pourraient donner lieu en d'autres circonstances à un examen fondé sur des motifs différents de ceux invoqués devant la Cour d'appel dans l'affaire *Allied Farm*

clude that the defendant's argument in that respect is neither determinative nor conclusive.

It is required therefore to interpret Part XVII of the *Income Tax Act* to determine if its provisions are sufficient to bring a U.S. corporation, not doing business in Canada, within its reach. In this respect, a brief look at traditional and more contemporary doctrines of statute interpretation is warranted.

In *Westminster Bank Ltd. v. Zang*, [1966] A.C. 182, at page 222, Lord Reid said:

But no principle of interpretation of statutes is more firmly settled than the rule that the court must deduce the intention of Parliament from the words used in the Act . . .

This rule has also been expressed as construing the intention of Parliament by what Parliament did say and not by what it intended to say.

Lord Reid goes on to state [at page 222]:

If those words are in any way ambiguous—if they are reasonably capable of more than one meaning—or if the provision in question is contradicted by or is incompatible with any other provision in the Act, then the court may depart from the natural meaning of the words in question. But beyond that we cannot go.

E. A. Driedger in his text *Construction of Statutes*, (2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983) provides at page 87 a somewhat more liberal approach in the following words:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament . . .

Professor Driedger's statement of the rule written in 1983 took another step forward especially with regard to the doctrine of strict and literal construction of the *Income Tax Act* or of any taxing statute. In *The Queen v. Golden et al.*, [1986] 1 S.C.R. 209, Mr. Justice Estey stated as follows [at pages 214-215]:

In *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at pp. 573-9, the Court recognized that in the construction of taxation statutes the law is not confined to a literal and virtually meaningless interpretation of the Act where the words

Equipment (précitée). Néanmoins, je dois décider que les arguments fournis à cet égard par la défenderesse ne sont ni décisifs, ni concluants.

Par conséquent, il est nécessaire d'interpréter la Partie XVII de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour déterminer si ses dispositions s'appliquent à une corporation américaine n'exploitant aucune entreprise au Canada. À ce sujet, il y a lieu d'examiner brièvement les doctrines traditionnelles et modernes en matière d'interprétation des lois.

Dans l'affaire *Westminster Bank Ltd. v. Zang*, [1966] A.C. 182, à la page 222, lord Reid a affirmé ce qui suit:

[TRADUCTION] Cependant, aucun principe d'interprétation des lois n'est plus enraciné que la règle selon laquelle le tribunal doit déduire l'intention du Parlement des termes employés dans la Loi . . .

On a également affirmé que l'objet de cette règle était d'interpréter l'intention du Parlement en fonction de ses déclarations et non pas d'après son intention.

Plus loin [à la page 222], lord Reid s'est ainsi exprimé:

[TRADUCTION] Si ces termes sont le moins ambigu—s'ils peuvent raisonnablement avoir plus d'un sens—ou si la disposition en cause est contredite par une autre disposition de la Loi, le tribunal peut alors passer outre au sens logique de ces termes. Nous ne pouvons faire davantage.

Dans son livre intitulé *Construction of Statutes* (2^e éd., Toronto, Butterworths, 1983), E. A. Driedger a exprimé un point de vue un peu plus libéral dans le passage suivant [à la page 87]:

[TRADUCTION] De nos jours, un seul principe ou une seule méthode prévaut pour l'interprétation d'une loi: les mots doivent être interprétés selon le contexte, dans leur acception logique et courante en conformité avec l'esprit et l'objet de la loi et l'intention du législateur . . .

L'explication que le professeur Driedger a donnée de la règle dans son ouvrage publié en 1983 a évolué depuis, surtout en ce qui concerne le principe de l'interprétation rigoureuse et littérale de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou des autres lois fiscales. Dans *La Reine c. Golden et al.*, [1986] 1 R.C.S. 209, le juge Estey a déclaré ceci [aux pages 214 et 215]:

Dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, aux pp. 573 à 579, la Cour a reconnu que, dans l'interprétation des lois fiscales, la règle applicable ne se limite pas à une interprétation de la loi littérale et presque dépourvue

will support on a broader construction a conclusion which is workable and in harmony with the evident purposes of the Act in question. Strict construction in the historic sense no longer finds a place in the canons of interpretation applicable to taxation statutes in an era such as the present, where taxation serves many purposes in addition to the old and traditional object of raising the cost of government from a somewhat unenthusiastic public. (My emphasis.)

As far as the words go in the *Income Tax Act*, I find that they are used in a context that is sufficiently unclear or ambiguous that I should not simply take the literal meaning suggested by the defendant and cut off further enquiry. The analysis of the statute showing the same word having a more or less restricted meaning depending upon contextual considerations raises sufficient doubts as to the universality of the interpretative provisions of the statute and warrants a more restrictive meaning.

Furthermore, the case law I have cited indicates to me the care which must be taken in advancing a purely literal approach to the interpretation of a statute as arcane in language, construction and composition as the *Income Tax Act*. The *Lea-Don* case (*supra*) closed the door to an off-shore company bringing itself within the term "taxpayer", even though the term enjoyed the kind of universality which I am asked to apply to "corporation". In the *Office Overload* case (*supra*), it was ruled that the unqualified term "person" as found in section 85D was "intended to apply" only to persons who fall to be taxed or otherwise dealt with under the Act. In the *Oceanspan Carriers* case (*supra*), it was found that the unqualified term "taxpayer" did not include a corporation whose residency in prior years had been abroad.

It is my view that it is not intended in section 256 to bring a non-resident corporation not doing business in Canada within the grasp of "corporation" so as to trigger off the "deemed" provisions of the section. The section is "for purposes of the Act". I find that such is not one of the Act's purposes.

Admittedly, my finding requires a more purposeful and intendment approach to statute language but to do otherwise would merely lead to

de sens lorsque, selon une interprétation plus large, les mots permettent d'arriver à une conclusion réalisable et compatible avec les objectifs évidents de la loi en cause. L'interprétation stricte, au sens historique du terme, n'a plus sa place dans les règles d'interprétation applicables aux lois fiscales à une époque comme la nôtre où la fiscalité sert beaucoup d'autres objectifs que l'objectif ancien et traditionnel qui était de prélever des fonds pour les dépenses du gouvernement chez un public quel que peu réticent. [C'est moi qui souligne.]

Pour ce qui est des termes employés dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, je conclus que le contexte dans lequel ils sont employés est suffisamment douteux ou ambigu pour m'empêcher d'adopter, sans pousser l'analyse plus loin, l'interprétation littérale proposée par la défenderesse. Comme l'examen de la Loi révèle que le même mot peut avoir un sens plus ou moins restreint selon le contexte, il soulève suffisamment de doutes sur l'universalité des dispositions interprétatives de la Loi et justifie une définition plus restrictive.

De plus, la jurisprudence que j'ai citée m'indique à quel point il faut être prudent quand on propose une interprétation purement littérale d'une loi dont les termes, le libellé et l'interprétation sont aussi obscurs que ceux de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Dans l'affaire *Lea-Don* (précitée), le tribunal a empêché une compagnie étrangère de se considérer comme «contribuable» même si ce mot comportait un caractère universel semblable à celui qu'on me demande de donner au mot «corporation». Dans l'affaire *Office Overload* (précitée), il a été statué que l'emploi sans réserve du mot «personne» à l'article 85D était «censé s'appliquer» uniquement à des personnes qui sont assujetties à l'impôt ou d'une certaine façon à la Loi. Dans la cause *Oceanspan Carriers* (précitée), il a été jugé que le mot «contribuable» employé sans réserve ne visait pas une corporation qui avait résidé à l'étranger au cours des années antérieures.

À mon sens, l'article 256 n'a pas pour objet de permettre à une corporation non résidente, n'exploitant aucune entreprise au Canada, d'être considérée comme une «corporation» et de la soumettre ainsi aux «présomptions» qu'il établit. L'article doit servir [TRADUCTION] «aux fins de la présente loi». J'estime qu'il ne s'agit pas de l'une des fins de la Loi.

Je reconnais que ma conclusion nécessite une explication plus raisonnée et plus proche de l'esprit de la Loi, mais toute autre analyse ne conduirait

sophistry. More so, a strict approach, if subsequently applied to other defined terms, would bring disharmony if not serious dislocations in the administration of the Act.

In the Court below, the Honourable Judge Tremblay stated that a corporation pursuant to section 248 "includes an incorporated company" whatever the location of the incorporation. As a consequence, he ruled that it is that large meaning which must be considered in construing provisions of subsections 256(1) and 256(2). With all respect for the learned judge, it is that large meaning which our courts have refused to give to similar terms like "taxpayer", or "person". I should stress that in the earlier cases I have cited, the problem facing the courts was identical to the one before me. Both "taxpayer" and "person" were broadly defined under Part VII of chapter 148, R.S.C. 1952. Both terms were "for purposes of the Act".

I should also return to section 125 and to the earlier analysis I made of it. In my view, section 125 provides both corollary and alternative support to the more generic observations I have made as to the inherent limits to the statute's applicability, to the need to preserve some harmony in its several provisions and to assure respect for its general economy.

The terms of section 125 are no longer of the brush-stroke variety bringing to the legislative canvas all corporations and to associate these corporations whether they be private or public, resident or non-resident, Canadian or foreign-controlled. The section now limits its special tax break to a special group, namely, Canadian-controlled private corporations, as that expression is defined in the Act.

The tax formula is calculated "from the tax otherwise payable". The association rule is limited to association "with one or more other Canadian-controlled private corporation".

qu'à des sophismes. Plus encore, si une interprétation stricte était adoptée et ensuite appliquée à d'autres termes définis, elle entraînerait des discordances ou même de sérieuses failles dans l'application de la Loi.

Quand la présente cause a été entendue par la Cour canadienne de l'impôt, le juge Tremblay a déclaré qu'une corporation visée par l'article 248 «comprend une compagnie constituée», peu importe le lieu de sa constitution. En conséquence, il a décidé qu'il faut se fonder sur ce sens large pour interpréter les paragraphes 256(1) et (2). En toute déférence pour le juge Tremblay, c'est ce sens large que nos tribunaux ont refusé de donner à des termes comme «contribuable» et «personne». Je signale que, dans les décisions antérieures que j'ai citées, la question soulevée devant les tribunaux était identique à celle posée en l'espèce. Les mots «contribuable» et «personne» étaient tous deux définis d'une façon générale dans la Partie VII du chapitre 148 des S.R.C. de 1952. En l'occurrence, les deux termes étaient définis «aux fins de la présente loi».

En outre, je dois renvoyer une nouvelle fois à l'article 125 et à l'analyse que j'en ai déjà faite. À mon avis, l'article 125 confirme de façon subsidiaire et accessoire les observations plus générales que j'ai formulées relativement aux limites d'application inhérentes de la Loi ainsi qu'au besoin de conserver une certaine harmonie entre ses diverses dispositions et d'assurer l'intégrité de son économie générale.

L'article 125 n'est plus un cadre général permettant à toutes les corporations de se prévaloir des dispositions de la Loi et créant des associations entre ces corporations, qu'elles soient privées ou publiques, résidentes ou non résidentes, contrôlées par des Canadiens ou des étrangers. Aujourd'hui, ses allègements fiscaux spéciaux ne sont accordés qu'à un groupe particulier, c'est-à-dire aux corporations privées dont le contrôle est canadien comme les définit la Loi.

La formule fiscale est calculée en fonction «de l'impôt payable par ailleurs». La règle d'association ne s'applique qu'aux cas d'association «à une ou plusieurs autres corporations privées dont le contrôle est canadien».

It seems to me that the test applied by Chief Justice Jackett in the *Allied Farm Equipment* case may now have greater weight when applied in connection with section 125. That test is that two corporations cannot be associated “unless they are both subject to Part I of the *Income Tax Act*”.

This test is still valid today. Further, if we analyze carefully the cases which I have cited, it is the test which imposes residency or income source rules whenever the otherwise ubiquitous language of the statute is scrutinized. It is a test which might very well apply generally.

In conclusion, there should be judgment for the plaintiffs. The Minister of National Revenue should be directed to reassess the plaintiffs for each of the years 1975, 1976 and 1977 on the basis that they are not associated with each other for the purposes of section 125 by reason of the participation of their individual owners as shareholders of Stradellina (U.S.A.) Inc.

The plaintiffs are also entitled to their costs.

Il me semble que le critère retenu par le juge en chef Jackett dans l'affaire *Allied Farm Equipment* peut être appliqué maintenant avec plus d'assurance aux prescriptions de l'article 125. Selon ce critère, deux corporations ne peuvent être associées «à moins qu'elles ne soient toutes deux assujetties à [...] la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*».

Ce critère est encore valable aujourd'hui. De plus, si nous analysons avec soin les décisions que j'ai citées, il s'agit du critère qui permet l'application des règles de résidence ou des sources de revenu toutes les fois où sont étudiés avec soin les autres termes omniprésents de la Loi. Il s'agit d'un critère qui pourrait très bien s'appliquer de façon générale.

En conclusion, jugement est rendu en faveur des demandereses. Le ministre du Revenu national est tenu d'établir une nouvelle cotisation à l'égard des demandereses pour les années 1975, 1976 et 1977, étant donné qu'elles ne sont pas associées l'une à l'autre aux fins de l'article 125 du fait que leurs propriétaires respectifs sont actionnaires de Stradellina (U.S.A.) Inc.

Les demandereses ont également droit aux dépens.