

Allied Farm Equipment Limited (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Heald J.—Ottawa, March 2 and 9, 1972.

Income tax—Associated companies—Whether association with foreign company sufficient—Income Tax Act, s. 39(4) and (5), s. 139(1)(h).

Each of three brothers was the controlling shareholder of a Canadian tax paying corporation in which neither of the other brothers held shares, but the three brothers were equal and sole shareholders of a United States corporation which was not liable to Canadian income tax.

Held (affirming income tax assessments of each of the three Canadian corporations for 1960 to 1964), the three Canadian corporations were during those years associated with one another within the meaning of s. 39(5) of the *Income Tax Act* because during those years each was associated with the United States corporation within the meaning of s. 39(4). The United States corporation though not taxable in Canada was nevertheless a "corporation" within the meaning of those provisions having regard to the definition of "corporation" in s. 139(1)(h) of the *Income Tax Act*.

International Fruit Distributors Ltd. v. M.N.R. [1953] Ex.C.R. 231, applied; *Lea-Don Canada Ltd. v. M.N.R.* [1969] C.T.C. 85; [1970] C.T.C. 346, distinguished.

Philip F. Vineberg for appellant.

L. P. Chambers for respondent.

HEALD J.—This is an appeal from a decision of the Tax Appeal Board rendered on December 7, 1970 dismissing the appeal by the appellant from re-assessments for income tax with respect to its 1960, 1961, 1962, 1963 and 1964 taxation years.

The parties have agreed to a special case stated by consent pursuant to Rule 475. The special case so stated reads as follows:

1. At all material times

(1) the Appellant was a corporation

(a) which was

- (i) incorporated pursuant to the laws of the Province of Manitoba,
- (ii) resident in Canada, and
- (iii) carried on business in Canada, and

Allied Farm Equipment Limited (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Division de première instance, le juge Heald—Ottawa, les 2 et 9 mars 1972.

Impôt sur le revenu—Compagnies associées—Une association avec une compagnie étrangère est-elle suffisante—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 39(4) et (5), art. 139(1)(h).

En l'espèce, trois frères étaient respectivement actionnaires majoritaires de trois compagnies assujetties à l'impôt canadien dans lesquelles aucun des deux autres ne détenait d'actions. Toutefois, les trois frères étaient les seuls actionnaires et détenaient le même nombre d'actions d'une compagnie américaine non assujettie à l'impôt canadien sur le revenu.

Arrêt: (Confirmant les cotisations de l'impôt sur le revenu de chacune des trois compagnies canadiennes pour les années 1960 à 1964.) Pendant la période en cause, les trois compagnies canadiennes étaient associées les unes aux autres au sens de l'article 39(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* car, pendant la période en cause, chacune d'elle était associée à la compagnie américaine au sens de l'article 39(4). Bien que la compagnie américaine ne fût pas imposable au Canada, il s'agissait néanmoins d'une «corporation» au sens des dispositions relatives à la définition d'une «corporation» à l'art. 139(1)(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Arrêt suivi: *International Fruit Distributors Ltd. c. M.R.N.* [1953] R.C.É. 231; distinction à faire avec l'arrêt *Lea-Don Canada Ltd. c. M.R.N.* [1969] C.T.C. 85; [1970] C.T.C. 346.

Philip F. Vineberg pour l'appelante.

L. P. Chambers pour l'intimé.

LE JUGE HEALD—Le présent appel porte sur une décision que la Commission d'appel de l'impôt a rendue le 7 décembre 1970 rejetant l'appel de l'appelante des nouvelles cotisations d'impôt sur le revenu relatives à ses années d'imposition 1960, 1961, 1962, 1963 et 1964.

Les parties ont convenu d'exposer dans un mémoire spécial les points à décider, conformément à la Règle 475. Ce mémoire spécial se lit comme suit:

[TRADUCTION] 1. A toutes les époques en cause

(1) l'appelante était une corporation

a) qui était

- (i) constituée en corporation conformément aux lois de la province du Manitoba,
- (ii) un résident du Canada qui
- (iii) exerçait une entreprise au Canada, et

(b) all of whose issued and outstanding shares were owned as follows:

	Common Shares	Preference Shares	Class A Preference Shares
Alexander J. Kanter	98	400	900
Eugene V. Paskewitz ..	1	—	—
George Linden Higgins *	1	—	—
Total shares	<u>100</u>	<u>400</u>	<u>900</u>

(2) Falcon Equipment Company Limited was a corporation

(a) which was

- (i) incorporated pursuant to the laws of the Province of Ontario,
- (ii) resident in Canada, and
- (iii) carried on business in Canada, and

(b) all of whose issued and outstanding shares were owned as follows:

	Common Shares	Preference Shares
James I. Kanter	20,005	500
C. Perry	1	—
H. Chadwick	1	—
Total shares	<u>20,007</u>	<u>500</u>

(3) Northwest Farm Equipment Limited was a corporation

(a) which was

- (i) incorporated pursuant to the laws of the Province of Alberta,
- (ii) resident in Canada, and
- (iii) carried on business in Canada, and

(b) all of whose issued and outstanding shares were owned as follows:

	Common Shares	Preference Shares
Solomon Kanter	999	400
Dennis Sammen	1	—
Total shares	<u>1,000</u>	<u>400</u>

(4) Middle West Farm Equipment Export Corporation was a corporation

(a) which was

b) dont les actions émises et en circulation se répartissaient de la façon suivante:

	Actions ordinaires	Actions privilégiées	Actions privilégiées de classe A
Alexander J. Kanter ..	98	400	900
Eugene V. Paskewitz ..	1	—	—
George Linden Higgins	1	—	—
Total des actions	<u>100</u>	<u>400</u>	<u>900</u>

(2) La Falcon Equipment Company Limited était une corporation

a) qui était

- (i) constituée en corporation conformément aux lois de la province de l'Ontario,
- (ii) un résident du Canada qui
- (iii) exerçait une entreprise au Canada, et

b) dont les actions émises et en circulation se répartissaient de la façon suivante:

	Actions ordinaires	Actions privilégiées
James I. Kanter	20,005	500
C. Perry	1	—
H. Chadwick	1	—
Total des actions	<u>20,007</u>	<u>500</u>

(3) La Northwest Farm Equipment Limited était une corporation

a) qui était

- (i) constituée en corporation conformément aux lois de la province de l'Alberta,
- (ii) un résident du Canada qui
- (iii) exerçait une entreprise au Canada, et

b) dont les actions émises et en circulation se répartissaient de la façon suivante:

	Actions ordinaires	Actions privilégiées
Solomon Kanter	999	400
Dennis Sammen	1	—
Total des actions	<u>1,000</u>	<u>400</u>

(4) La Middle West Farm Equipment Export Corporation était une corporation

a) qui était

- (i) incorporated pursuant to the laws of the United States of America or one of the states thereof,
- (ii) was not resident in Canada, and
- (iii) did not carry on business in Canada, and

(b) all of whose issued and outstanding shares were owned as follows:

	Common Shares
Alexander J. Kanter	30
James I. Kanter	30
Solomon Kanter	30
	<hr/>
Total shares	90
	<hr/> <hr/>

2. Alexander J. Kanter, James I. Kanter and Solomon Kanter are brothers.

3. By the reassessments which are the subject matter of the Appellant's appeal the Respondent reassessed the Appellant with respect to the 1960, 1961, 1962, 1963 and 1964 taxation years on the basis that at all relevant times the Appellant was a corporation which was associated with Falcon Equipment Company Limited and Northwest Farm Equipment Limited, within the meaning of subsection (5) of section 39 of the *Income Tax Act*, on the grounds that at all material times each of the Appellant, Falcon Equipment Company Limited and Northwest Farm Equipment Limited was associated with Middle West Farm Equipment Export Corporation, within the meaning of subsection (4) of section 39 of the *Act*.

4. The facts above stated are agreed by the Appellant and the Respondent.

5. The question for the opinion of the Court is whether Middle West Farm Equipment Export Corporation was at all material times a corporation which was associated with each of the Appellant, Falcon Equipment Company Limited and Northwest Farm Equipment Limited, within the meaning of subsection (4) of section 39 of the *Income Tax Act*.

6. The Appellant and Respondent agree:

(1) that if the Court shall be of opinion in the positive, then the Appellant, Falcon Equipment Company Limited and Northwest Farm Equipment Limited were associated with each other pursuant to the provisions of subsection (5) of section 39 of the *Income Tax Act*, and the appeal shall be dismissed with costs payable to the Respondent, and

(2) that if the Court shall be of opinion in the negative, then the appeal shall be allowed with costs payable to the Appellant and the reassessments with respect to the 1960, 1961, 1962, 1963 and 1964 taxation years referred back to the Respondent for reconsideration and reassessment on the basis that the Appellant was not associated with Falcon Equipment Company Limited and Northwest Farm Equipment Limited, within the meaning of section 39 of the *Income Tax Act*.

- (i) constituée en corporation conformément aux lois des États-Unis d'Amérique ou de l'un de ces États,
- (ii) un non-résident du Canada qui
- (iii) n'exerçait pas une entreprise au Canada, et

b) dont les actions émises et en circulation se répartissaient de la façon suivante:

	Actions ordinaires
Alexander J. Kanter	30
James I. Kanter	30
Solomon Kanter	30
	<hr/>
Total des actions	90
	<hr/> <hr/>

2. MM. Alexander J. Kanter, James I. Kanter et Solomon Kanter sont frères.

3. Dans les nouvelles cotisations qui font l'objet de l'appel de l'appelante, l'intimé a cotisé de nouveau l'appelante relativement aux années d'imposition 1960, 1961, 1962, 1963 et 1964 au motif qu'à toutes les époques en cause, l'appelante était associée à la Falcon Equipment Company Limited et à la Northwest Farm Equipment Limited, au sens du paragraphe (5) de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En effet, à toutes les époques en cause, chacune des corporations suivantes, soit l'appelante, la Falcon Equipment Company Limited et la Northwest Farm Equipment Limited, était associée à la Middle West Farm Equipment Export Corporation au sens du paragraphe (4) de l'article 39 de cette *loi*.

4. L'appelante et l'intimé sont d'accord sur les faits précédemment exposés.

5. La question que doit trancher la Cour est celle de savoir si la Middle West Farm Equipment Export Corporation était, à toutes les époques en cause, associée à chacune des corporations suivantes, soit l'appelante, la Falcon Equipment Company Limited et la Northwest Farm Equipment Limited au sens du paragraphe (4) de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

6. L'appelante et l'intimé sont d'accord pour dire que:

(1) si la Cour répond affirmativement à cette question, l'appelante, la Falcon Equipment Company Limited et la Northwest Farm Equipment Limited étaient alors associées les unes aux autres conformément aux dispositions du paragraphe (5) de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'appel sera donc rejeté et l'intimé recevra les dépens, et

(2) si la Cour répond négativement à la question, l'appel sera alors accueilli, l'appelante recevra les dépens et les nouvelles cotisations relatives aux années d'imposition 1960, 1961, 1962, 1963 et 1964 seront renvoyées à l'intimé pour qu'il les examine de nouveau et qu'il établisse de nouvelles cotisations en se fondant sur le fait que l'appelante n'était pas associée à la Falcon Equipment Company Limited et à la Northwest Farm Equipment Limited au sens de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

At the trial, an additional fact was agreed on by both parties and to prove same, counsel for the appellant tendered in evidence as Exhibit A-1, a letter to him from respondent's counsel dated January 13, 1972, the relevant portion of which is as follows:

It is not my intention to argue that Middle West Farm Equipment Export Corporation was "employed in Canada". From this and from the agreed fact that Middle West Farm Equipment Export Corporation was neither resident in Canada nor carried on business in Canada it therefore follows that that company was not subject to taxation in Canada under the *Income Tax Act*, and it is certainly not my intention to argue that it otherwise is subject to such taxation.

Section 39(4) for the purposes of the 1960 taxation year reads as follows:

39. (4) For the purpose of this section, one corporation is associated with another in a taxation year if, at any time in the year,

- (a) one of them owned directly or indirectly 70% or more of all the issued common shares of the capital stock of the other, or
- (b) 70% or more of all the issued common shares of the capital stock of each of them is owned directly or indirectly by
 - (i) one person,
 - (ii) two or more persons jointly, or
 - (iii) persons not dealing with each other at arm's length one of whom owned directly or indirectly one or more of the shares of the capital stock of each of the corporations.

Section 39(4) for the purposes of the 1961 and subsequent taxation years reads as follows:

39. (4) For the purpose of this section, one corporation is associated with another in a taxation year if, at any time in the year,

- (a) one of the corporations controlled the other,
- (b) both of the corporations were controlled by the same person or group of persons,
- (c) each of the corporations was controlled by one person and the person who controlled one of the corporations was related to the person who controlled the other, and one of those persons owned directly or indirectly one or more shares of the capital stock of each of the corporations,
- (d) one of the corporations was controlled by one person and that person was related to each member of a group of persons that controlled the other corporation, and one of those persons owned directly or indirectly one or more shares of the capital stock of each of the corporations, or
- (e) each of the corporations was controlled by a related group and each of the members of one of the related

Lors de l'instruction, les deux parties se sont entendues pour accueillir un fait supplémentaire et, pour le prouver, l'avocat de l'appelante a produit en preuve sous la cote A-1 une lettre datée du 13 janvier 1972 que l'avocat de l'intimé lui avait adressée et dont voici la partie pertinente:

[TRADUCTION] Je n'ai pas l'intention de plaider que la Middle West Farm Equipment Export Corporation était «employée au Canada». De ce fait et du fait non contesté que la Middle West Farm Equipment Export Corporation n'était ni un résident du Canada ni n'exerçait une entreprise au Canada, il résulte donc que cette compagnie n'était pas imposable au Canada en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et je n'ai certainement pas l'intention de plaider qu'elle est autrement imposable.

Aux fins de l'année d'imposition 1960, voici le texte de l'article 39(4):

39. (4) Aux fins du présent article, une corporation est associée à une autre dans une année d'imposition si, à quelque moment pendant l'année,

- a) l'une d'elle possédait directement ou indirectement soixante-dix pour cent ou plus de toutes les actions ordinaires émises du capital social de l'autre ou
- b) soixante-dix pour cent ou plus de toutes les actions ordinaires émises du capital social de chacune d'elles sont possédées directement ou indirectement par
 - (i) une personne
 - (ii) deux personnes ou plus, conjointement, ou
 - (iii) des personnes ne traitant pas entre elles à distance, dont l'une possédait, directement ou indirectement, une ou plusieurs actions de capital social de chaque corporation.

Aux fins des années d'imposition à compter de 1961, l'article 39(4) se lit comme suit:

39. (4) Aux fins du présent article, une corporation est associée à une autre dans une année d'imposition si, à quelque moment pendant l'année,

- a) une des corporations contrôlait l'autre,
- b) les deux corporations étaient contrôlées par la même personne ou le même groupe de personnes,
- c) chacune des corporations était contrôlée par une personne et si la personne qui contrôlait une des corporations était liée à la personne qui contrôlait l'autre, et si une de ces personnes possédait directement ou indirectement une ou plusieurs actions de capital social de chacune des corporations,
- d) une des corporations était contrôlée par une personne et si cette personne était liée à chaque membre d'un groupe de personnes qui contrôlaient l'autre corporation, et si une de ces personnes possédait directement ou indirectement une ou plusieurs actions de capital social de chacune des corporations, ou si
- e) chacune des corporations était contrôlée par un groupe lié et si chaque membre d'un des groupes liés était lié à

groups was related to all of the members of the other related group, and one of the members of one of the related groups owned directly or indirectly one or more shares of the capital stock of each of the corporations.

The Court's opinion is asked as to whether Middle West Farm Equipment Export Corporation (hereafter Middle West) was at all material times a corporation which was associated with each of the appellant, Falcon Equipment Company Limited (hereafter Falcon) and Northwest Farm Equipment Limited (hereafter Northwest), within the meaning of subsection (4) of section 39 of the *Income Tax Act*. If the Court's opinion is in the positive, then the parties agree that the appellant, Falcon and Northwest were associated with each other pursuant to the provisions of subsection (5) of section 39 of the *Income Tax Act* and they further agree that, in such event, the appeal shall be dismissed with costs.

Appellant submits that all of the subsequent sections of Part I of the *Income Tax Act* are conditioned by section 2 of the *Income Tax Act*.

Section 2 of the *Income Tax Act* reads as follows:

2. (1) An income tax shall be paid as hereinafter required upon the taxable income for each taxation year of every person resident in Canada at any time in the year.

(2) Where a person who is not taxable under subsection (1) for a taxation year

(a) was employed in Canada at any time in the year, or

(b) carried on business in Canada at any time in the year,

an income tax shall be paid as hereinafter required upon his taxable income earned in Canada for the year determined in accordance with Division D.

(3) The taxable income of a taxpayer for a taxation year is his income for the year minus the deductions permitted by Division C.

Thus, said section 2 imposes liability for Canadian income tax on the following:

- (a) every person resident in Canada,
- (b) every person employed in Canada, and
- (c) every person who carried on business in Canada.

tous les membres de l'autre groupe lié, et si un des membres d'un des groupes liés possédait directement ou indirectement une ou plusieurs actions de capital social de chacune des corporations.

On demande à la Cour de décider si la Middle West Farm Equipment Export Corporation (ci-après désignée la Middle West) était, à toutes les époques en cause, associée à chacune des corporations suivantes, soit l'appelante, la Falcon Equipment Company Limited (ci-après désignée la Falcon) et la Northwest Farm Equipment Limited (ci-après désignée la Northwest), au sens du paragraphe (4) de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Si la Cour répond affirmativement à cette question, les parties reconnaissent alors que l'appelante, la Falcon et la Northwest étaient associées les unes aux autres conformément aux dispositions du paragraphe (5) de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qu'en ce cas, l'appel doit être rejeté avec dépens.

L'appelante soutient que les dispositions de l'article 2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* déterminent le sens de tous les articles subséquents de la Partie I de cette loi.

Voici le texte de l'article 2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

2. (1) Un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu ci-après, sur le revenu imposable, pour chaque année d'imposition, de toute personne résidant au Canada à quelque époque de l'année.

(2) Lorsqu'une personne non imposable en vertu du paragraphe (1) pour une année d'imposition

a) était employée au Canada à quelque époque de l'année, ou

b) exerçait une entreprise au Canada à quelque époque de l'année,

un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu ci-après, sur son revenu imposable gagné au Canada pour l'année, déterminé en conformité de la section D.

(3) Le revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition est son revenu pour l'année moins les déductions permises par la section C.

Ainsi, ledit article 2 assujettit les personnes suivantes à l'impôt sur le revenu du Canada:

- a) toute personne résidant au Canada,
- b) toute personne employée au Canada, et
- c) toute personne qui exerçait une entreprise au Canada.

Thus, appellant has established by paragraph 4 of the stated case and by Exhibit A-1, that Middle West does not come within any of the above categories liable for tax under section 2 of the *Income Tax Act*.

Appellant's counsel expressed the situation in rather a colourful way. He said that section 2 of the *Income Tax Act* established who were the "customers" and who were the "non-customers" of the Income Tax Department.

On the basis of the agreed facts, there can be no argument but that Middle West is outside of section 2 and thus a "non-customer" of the Canadian Income Tax Department.

Developing his argument, appellant's counsel submits that sections 3 and 4 of the *Income Tax Act* are conditioned by section 2 thereof and that when they refer to income of a taxpayer, they are talking about income and taxpayers covered by section 2.

Counsel then directed my attention to section 44 of the *Income Tax Act* which requires "a corporation" to file an annual income tax return. He submits that "corporation" in that section relates to only those corporations covered by section 2 and is qualified by section 2 so that the requirement to file a return has no application to the "non-customers", as he describes them, of the Minister of National Revenue.

Appellant's counsel then turns to section 39 of the *Income Tax Act* and argues, that as in all the other sections of Part I, section 39 must be conditioned by section 2 and be read subject to section 2.

Counsel refers firstly to subsection (1) of section 39 and refers to the words therein: "The tax payable by a corporation under this Part." He observes that Middle West is not taxable under this Part, is a "non-customer" and therefore obviously the word "corporation" as used in section 39(1) does not include Middle West.

L'appelante a donc prouvé, au paragraphe 4 de l'exposé des faits et à la pièce A-1, que la Middle West n'entre dans aucune des catégories précédentes, imposables en vertu de l'article 2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'avocat de l'appelante a présenté la situation d'une manière plutôt pittoresque. Il a déclaré que l'article 2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* précisait qui était «client» du ministère du Revenu national (impôt) et qui ne l'était pas.

Les faits non contestés prouvent indiscutablement que cet article ne vise pas la Middle West qui, de ce fait, n'est pas une «cliente» du ministère du Revenu national (impôt) du Canada.

Dans l'exposé de son argumentation, l'avocat de l'appelante soutient que les dispositions de l'article 2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* déterminent le sens des articles 3 et 4 de cette loi et que, lorsque ceux-ci se réfèrent au revenu d'un contribuable, il s'agit du revenu et des contribuables visés par l'article 2.

L'avocat a ensuite porté à mon attention l'article 44 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui impose à «une corporation» de produire une déclaration annuelle d'impôt sur le revenu. Il prétend que le mot «corporation» utilisé dans cet article ne s'applique qu'aux corporations visées par l'article 2 qui en limite la portée de sorte que les «non-clients» du ministre du Revenu national, comme il les appelle, ne sont pas tenus de produire une déclaration.

L'avocat de l'appelante se réfère alors à l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et plaide que, comme dans le cas des autres articles de la Partie I, les dispositions de l'article 2 doivent déterminer le sens de l'article 39 qui doit être lu à la lumière de celui-là.

L'avocat cite d'abord le paragraphe (1) de l'article 39 et se réfère aux mots suivants: «L'impôt exigible d'une corporation, aux termes de la présente Partie, . . .». Il fait remarquer que la Middle West ne peut être imposée en vertu de cette Partie, qu'elle n'est pas une «cliente» et que, par conséquent, le mot «corporation» utilisé à l'article 39(1) ne s'applique évidemment pas à la Middle West.

Turning to subsection (2) of section 39, counsel quotes the first words therein: “(2) Where two or more *corporations* (italics mine) are associated with each other in a taxation year, the tax payable by each of them . . .” and then he asks the question: “How can a corporation that is not subject to tax be covered under section 39(2)?”

Counsel then moves on to section 39(3). This subsection allows associated corporations to file an agreement with the Minister under which they agree to the manner of allocation of \$35,000 of income between them on which the lower rate of income tax is payable. Counsel then asks the same question as before: “How could the word ‘corporation’ as used in subsection (3) possibly include a corporation that is not taxable in Canada?”

Counsel uses the same argument in subsection (3)(a). Subsection (3)(a) covers the case where the associated corporations have not agreed to the allocation of the first \$35,000 of income between them and, in such an eventuality, requires the Minister to make the allocation amongst said associated companies. Counsel argues that if “corporation” as used in subsection (3)(a) means any corporation, including a “non-customer” like Middle West, then the Minister would be able to allocate the low income tax rate to a corporation like Middle West, where it could not be used. His submission is that such a construction would give a ridiculous result and that Parliament cannot be presumed to have intended such a consequence. He says that it is perfectly apparent that “corporation” as used in subsection (3)(a) must mean a Canadian corporate taxpayer if it is to have any sensible meaning at all.

Appellant’s counsel cited another section in Part I of the Act—namely section 27(1)(e).

This subsection permits a taxpayer to deduct from income, business losses sustained in the five taxation years immediately preceding and the taxation year immediately following the taxation year.

Se reportant au paragraphe (2) de l’article 39, l’avocat en cite les premiers mots: «(2) Lorsque deux ou plusieurs *corporations* (les italiques sont de moi) sont associées les unes aux autres dans une année d’imposition, l’impôt exigible de chacune d’elles . . .» et se pose alors la question: [TRADUCTION] «Comment l’article 39(2) peut-il viser une corporation non imposable?»

L’avocat aborde ensuite l’article 39(3). Ce paragraphe permet à des corporations associées de produire au bureau du Ministre une convention dans laquelle elles adoptent le procédé qui consiste à attribuer à l’une ou plusieurs d’entre elles un revenu de \$35,000 qu’on assujettit à un taux réduit d’imposition. L’avocat se pose alors la même question que précédemment: [TRADUCTION] «Comment le mot «corporation» utilisé au paragraphe (3) pourrait-il s’appliquer à une corporation qui n’est pas imposable au Canada?»

L’avocat utilise la même argumentation à propos du paragraphe (3)a. Le paragraphe (3)a) traite le cas où les corporations associées ne se sont pas entendues pour attribuer à l’une ou plusieurs d’entre elles la première tranche de \$35,000 de revenu et, dans ce cas, impose au Ministre de procéder à cette attribution à l’une ou plusieurs desdites compagnies associées. L’avocat plaide que, si le mot «corporation» qu’on utilise au paragraphe (3)a) désigne toute corporation, y compris une corporation «non-cliente» comme la Middle West, le Ministre pourrait donc imposer à un taux réduit le revenu d’une corporation comme la Middle West, alors qu’on ne pourrait utiliser ce taux. Il soutient que cette interprétation aboutirait à un résultat ridicule et qu’on ne peut croire que le législateur ait envisagé une telle conséquence. Il ajoute qu’il est manifeste que le mot «corporation» utilisé au paragraphe (3)a) doit désigner une corporation canadienne pour avoir quelque signification.

L’avocat de l’appelante a cité un autre article de la Partie I de la Loi, à savoir l’article 27(1)e).

Ce dernier texte permet à un contribuable de déduire de son revenu les pertes commerciales subies pendant les cinq années d’imposition qui précèdent, et dans l’année d’imposition qui suit, l’année d’imposition.

Said counsel gives an example of a United States corporation in years 1, 2 and 3 operating only in the United States and losing \$100,000 per year. Then in the fourth year, said United States corporation comes to Canada and does business here. The further assumption is that in the fourth year, said corporation makes \$300,000 in Canada. Counsel says that if respondent's interpretation of the word "corporation" is correct, then it means "any" corporation "anywhere" and that accordingly, on these facts, the said losses of said corporation in the years when it was a "non-customer" of the Canadian Income Tax Department could be charged against the Canadian profit in year four with the sensational result that said foreign corporation would have no taxable income in Canada in year four.

Appellant's counsel cites this example to dramatize his submission that respondent's interpretation of the word "corporation" in section 39 would produce a ridiculous result, thus distorting the meaning of the section and the intention of Parliament.

On the other hand, counsel for the respondent acknowledges that Middle West is not subject to tax in Canada. He also acknowledges that appellant is not associated with Falcon and Northwest under the terms of section 39(4) of the *Income Tax Act* but says that the appellant is associated with Falcon and Northwest under section 39(5), because of the relationship existing between the appellant and Middle West.

Respondent's counsel says that the question to be decided here is whether Middle West is a "corporation" within the meaning of section 39(4). If the answer to that question is in the affirmative, then the appellant and Falcon and Northwest are covered by section 39(4)(b)(iii) with respect to the taxation year 1960 and by section 39(4)(d) with respect to the taxation year 1961 and subsequent years and would therefore be held to be associated with Middle West.

His further submission is that by virtue of subsection (5) of section 39, the appellant and

Ledit avocat cite l'exemple d'une corporation américaine qui, pendant trois ans, exerce son activité uniquement aux États-Unis et qui perd \$100,000 par an. Puis la quatrième année, cette corporation américaine s'installe au Canada et y exploite une entreprise. On suppose en outre qu'au cours de cette quatrième année, cette corporation gagne \$300,000 au Canada. L'avocat ajoute que le mot «corporation», si l'interprétation de l'intimé est correcte, désigne alors «toute» corporation de «quelque endroit que ce soit» et qu'en conséquence, d'après ces faits, lesdites pertes subies par la corporation en question pendant les années où elle n'était pas une «cliente» du ministère du Revenu national (impôt) du Canada pourraient être déduites des bénéfices réalisés au Canada la quatrième année, ce qui aboutirait au résultat sensationnel que ladite corporation étrangère n'aurait aucun revenu imposable au Canada la quatrième année.

L'avocat de l'appelante cite cet exemple pour aller jusqu'au bout de son argumentation et montrer à quel résultat ridicule mènerait l'interprétation du mot «corporation» de l'article 39 par l'intimé, faussant ainsi le sens de l'article ainsi que l'intention du législateur.

Par ailleurs, l'avocat de l'intimé reconnaît que la Middle West n'est pas imposable au Canada. Il reconnaît également que l'appelante n'est pas associée à la Falcon et à la Northwest selon les termes de l'article 39(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais il déclare que l'appelante est associée à la Falcon et à la Northwest en vertu de l'article 39(5) à cause des liens qui existent entre l'appelante et la Middle West.

L'avocat de l'intimé déclare que la question à trancher en l'espèce est celle de savoir si la Middle West constitue une «corporation» au sens de l'article 39(4). Si on donnait à cette question une réponse affirmative, l'appelante, la Falcon et la Northwest seraient donc visées par l'article 39(4)(b)(iii) en ce qui concerne l'année d'imposition 1960 ainsi que par l'article 39(4)(d) en ce qui concerne les années d'imposition à compter de 1961 et seraient donc considérées comme associées à la Middle West.

Il prétend également qu'en vertu du paragraphe (5) de l'article 39, l'appelante, la Falcon et

Falcon and Northwest are thus deemed to be associated with each other. Section 39, subsection (5) reads as follows:

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

I agree with respondent's counsel's submission that the key question for decision here is whether the word "corporation" as used in section 39(4) and 39(5) is wide enough to include a corporation such as Middle West. I also agree with his analysis of the consequences if the Court answers that question in the affirmative.

Respondent's counsel cites the definition of corporation as contained in section 139(1)(h) of the *Income Tax Act* which reads as follows:

139. (1) (h) "corporation" includes an incorporated company and a "corporation incorporated in Canada" includes a corporation incorporated in any part of Canada before or after it became part of Canada;

He also cites in support of his position, the judgment of President Thorson (as he then was) in the case of *International Fruit Distributors Ltd. v. M.N.R.* [1953] Ex.C.R. 231. This decision was affirmed by the Supreme Court of Canada without written reasons.

In that case, all the issued shares of the appellant and another Canadian company were owned by a United States company. At that time, the applicable section of the Act was, for all practical purposes, the same as section 39(4) as it was here for the 1960 taxation year. Section 39(5) was also, for all practical purposes, the same then as it is now. President Thorson held, in that case, that the word "person" as it appeared in the section, included the foreign corporation and that accordingly the appellant was a related corporation (as they were then described in the Act) within the meaning of the section.

President Thorson said at page 233 thereof:

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

la Northwest sont donc censées être associées les unes aux autres. Le paragraphe (5) de l'article 39 se lit comme suit:

39. (5) Lorsque deux corporations sont associées ou sont considérées, en vertu du présent paragraphe, comme associées à la même corporation simultanément, elles sont, pour l'application du présent article, censées être associées l'une à l'autre.

J'accepte la thèse de l'avocat de l'intimé voulant que la question clé à décider en l'espèce soit celle de savoir si le mot «corporation» utilisé dans l'article 39(4) et (5) est assez large pour comprendre une corporation comme la Middle West. J'accepte également son analyse des conséquences qu'aurait une réponse affirmative de la Cour.

L'avocat de l'intimé cite la définition du mot corporation que donne l'article 139(1)(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dont voici le texte:

139. (1)(h) «corporation» comprend une compagnie constituée et «corporation constituée au Canada» comprend une corporation constituée dans quelque partie du Canada, avant que celle-ci fût devenue partie du Canada ou après qu'elle l'est devenue;

Il cite également à l'appui de sa thèse le jugement du président Thorson (tel était alors son titre) dans l'arrêt *International Fruit Distributors Ltd. c. M.R.N.* [1953] R.C.É. 231. La Cour suprême du Canada a confirmé cette décision sans donner de motifs écrits.

Dans cette affaire, toutes les actions émises de l'appelante ainsi que celles d'une autre compagnie canadienne appartenaient à une compagnie américaine. A cette époque, l'article de la Loi en vigueur était, à toutes fins utiles, identique à l'article 39(4) applicable en l'espèce pour l'année d'imposition 1960. L'article 39(5) était également, à toutes fins utiles, identique à l'article actuel. Le président Thorson a décidé dans cette affaire que le mot «personne» figurant à l'article comprenait les corporations étrangères et qu'en conséquence, l'appelante était une corporation liée (selon les termes de la Loi d'alors) au sens de l'article.

Le président Thorson a déclaré à la page 233 de cet arrêt:

[TRADUCTION] Il me paraît ressortir de cette définition que le mot «personne» de l'article 39(4)(b)(i) de la Loi comprend sans nul doute une corporation. Naturellement, il

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).

After careful consideration, I have reached the conclusion that the *International Fruit* decision (*supra*) is on all fours with the instant case in its relevant facts and that I am bound by it.

It is true that *International Fruit* was decided under section 39(4)(b)(i) but I do not think it would have been decided any differently under section 39(4)(b)(iii) as both subsections were for the 1960 taxation year. Nor do I think it would have been decided any differently under section 39(4)(d) as it was for the 1961 and subsequent taxation years.

At page 232 of said judgment, President Thorson said:

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 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 result in ambiguity in their meaning. (Italics mine).

In my opinion, the italicized portion of the above quotation from President Thorson is a complete answer to the appellant's submission that all the subsequent sections of Part I of the *Income Tax Act* must be read subject to section 2. I think it also answers his comments with respect to subsections (1), (2), (3) and (3a) of section 39. I am not here asked to interpret

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).

Après un examen attentif des faits pertinents de l'espèce présente, je suis parvenu à la conclusion qu'ils sont analogues à ceux de la décision (précitée) *International Fruit* et que je suis lié par celle-ci.

Il est vrai que l'affaire *International Fruit* a été jugée selon l'article 39(4)(b)(i), mais je ne crois pas qu'elle aurait été jugée différemment selon l'article 39(4)(b)(iii), car ces deux paragraphes s'appliquaient à l'année d'imposition 1960. Je ne crois pas davantage qu'elle aurait été jugée quelque peu différemment selon l'article 39(4)(d) qui s'applique aux années d'imposition à compter de 1961.

A la page 232 dudit jugement, le président Thorson a déclaré:

[TRADUCTION] En bref, l'avocat de l'appelante prétend que le mot «personne» de l'article 36(4)(b)(i) n'inclut pas une corporation où, 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 logique ou de prétendre que le manque d'uniformité dans leur usage leur donne nécessairement un sens ambigu. (Les italiques sont de moi.)

A mon avis, la partie en italiques de la citation précédente du président Thorson constitue une réponse complète à la prétention de l'appelante selon laquelle tous les articles de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* suivant l'article 2 doivent être lus en fonction de ce dernier. Je pense que cela répond également à ses observations concernant les paragraphes

“corporations” in those subsections. I am concerned here with subsections (4) and (5) and I have the opinion that the word “corporations” as used therein must be given its plain, ordinary meaning as defined in section 139(1)(h) of the Act.

Learned counsel for the appellant relied on the case of *Lea-Don Canada Ltd. v. M.N.R.* [1969] C.T.C. 85 (Exchequer Court); affirmed by the Supreme Court [1970] C.T.C. 346. The section of the *Income Tax Act* under consideration there was section 20(4) which provided:

20. (4) Where depreciable property did, at any time after the commencement of 1949, belong to a person (hereinafter referred to as the original owner) and has, by one or more transactions between persons not dealing at arm's length, become vested in a taxpayer, the following rules are . . . applicable

There, appellant sought to argue that the word “taxpayer” would include a non-resident corporation, not liable for Canadian income tax. This argument was rejected by my brother, Cattanach J. in the Exchequer Court and by Mr. Justice Hall who wrote the judgment of the Supreme Court. Mr. Justice Hall held that section 20(4) was concerned only with taxpayers entitled to a deduction and not with persons not subject to assessment under Part I.

In my view, the *Lea-Don* decision (*supra*) does not assist appellant. First of all, it interprets an entirely different subsection of the Act and it is interpreted in the context of the words as used in that subsection. Secondly, the factual situation here is different in that the application of the rules in section 39(4) and (5) to Middle West does not result in any tax liability to Middle West whereas in the *Lea-Don* case (*supra*), the Court was dealing with a deduction section and the applicability or non-applicability of which would result in a change in the liability for tax.

The other case relied on by the appellant is in the same category as *Lea-Don* (*supra*). It is the case of *Office Overload Co. v. M.N.R.* 65 DTC 690. In that case, the Court was again required to interpret a deduction section, section 85D which deals with the rules to be applied in

(1), (2), (3) et (3a) de l'article 39. On ne me demande pas en l'espèce d'interpréter le mot «corporations» dans ces paragraphes. Je m'intéresse en l'espèce aux paragraphes (4) et (5) et j'estime que le mot «corporations» utilisé dans ces textes doit recevoir le sens simple et courant que lui attribue la définition de l'article 139(1)(h) de la Loi.

Le savant avocat de l'appelante s'est appuyé sur l'arrêt *Lea-Don Canada Ltd. c. M.R.N.* [1969] C.T.C. 85 (Cour de l'Échiquier); confirmé par la Cour suprême [1970] C.T.C. 346. L'article de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'étude était l'article 20(4):

20. (4) Lorsque des biens susceptibles de dépréciation ont appartenu, à toute époque après le commencement de 1949, à une personne (ci-après appelée le propriétaire initial) et que, par une ou plusieurs opérations entre des personnes ne traitant pas à distance, ils sont dévolus à un contribuable, les règles suivantes s'appliquent

En l'espèce, l'appelante essayait de plaider que le mot «contribuable» comprenait une corporation non résidente et non assujettie à l'impôt sur le revenu du Canada. Mon collègue, le juge Cattanach de la Cour de l'Échiquier, et le juge Hall, qui a rédigé le jugement de la Cour suprême, ont rejeté cet argument. M. le juge Hall a décidé que l'article 20(4) ne s'appliquait qu'aux contribuables ayant droit à une déduction et non aux personnes non imposables en vertu de la Partie I.

A mon avis, la décision (précitée) *Lea-Don* n'appuie pas la thèse de l'appelante. Premièrement, elle interprète un paragraphe de la Loi tout à fait différent et le fait dans le contexte des mots qu'il utilise. Deuxièmement, la situation de fait est en l'espèce différente en ce sens que l'application des règles de l'article 39(4) et (5) à la Middle West n'a pas pour effet de l'assujettir à l'impôt, tandis que dans l'affaire *Lea-Don* (précitée), la Cour traitait d'un article prévoyant une déduction dont l'application ou la non-application entraînait ou non l'assujettissement à l'impôt.

L'autre affaire sur laquelle l'appelante s'est appuyée se classe dans la même catégorie que l'affaire (précitée) *Lea-Don*. Il s'agit de l'arrêt *Office Overload Co. c. M.R.N.* 65 DTC 690. Dans cette affaire également, la Cour devait interpréter un article prévoyant une déduction,

claiming the bad debt component of accounts receivable, as a deduction.

In both of those cases, the interpretation of the section or subsection in question affected the tax liability of both entities involved. This one characteristic effectively distinguishes both cases from the case at bar. In the case at bar, the interpretation asked for, regardless of which way it goes, will not affect the tax liability of Middle West in any way.

Maxwell on Interpretation of Statutes, (12th ed.) says at page 28:

The first and most elementary rule of construction is that it is to be assumed that the words and phrases of technical legislation are used in their technical meaning if they have acquired one, and otherwise in their ordinary meaning, and the second is that the phrases and sentences are to be construed according to the rules of grammar.

And then again on page 43:

The so-called "golden rule" is really a modification of the literal rule. It was stated in this way by Parke B.: "It is a very useful rule, in the construction of a statute, to adhere to the ordinary meaning of the words used, and to the grammatical construction, unless that is at variance with the intention of the legislature, to be collected from the statute itself, or leads to any manifest absurdity or repugnance, in which case the language may be varied or modified, so as to avoid such inconvenience, but no further".

It seems to me that it is necessary to read subsections (4) and (5) of section 39 in conjunction with the definition of "corporation" in section 139(1)(h). When this is done, I fail to see how "corporation" can be read as excluding a foreign corporation. To do so, I would have to read something into section 39(4) and (5) that is not there. The authorities establish that I must give this word its plain and ordinary meaning unless to do so would lead to manifest absurdity or repugnance.

In the case at bar, I do not believe that any such manifest absurdity or repugnance will result.

In conclusion, and in answer to paragraph 5 of the special case, it is the opinion of the Court

soit, l'article 85D qui traite des règles applicables en matière de réclamation à titre de déduction de la partie des dettes actives composée des mauvaises créances.

Dans chacune de ces affaires, l'interprétation de l'article ou du paragraphe en question modifiait l'assujettissement à l'impôt des deux organismes en cause. Cette seule particularité distingue en fait ces deux affaires de l'espèce présente. Dans celle-ci, l'interprétation demandée, quelle qu'elle soit, n'influera en aucune façon sur l'assujettissement à l'impôt de la Middle West.

Dans l'ouvrage *Maxwell on Interpretation of Statutes*, douzième édition, on peut lire à la page 28:

[TRADUCTION] En matière d'interprétation, la première règle, qui est aussi la plus élémentaire est qu'il faut supposer que les mots et les expressions des lois techniques sont utilisés dans leur sens technique s'ils en ont un et autrement dans leur sens courant; la seconde règle est qu'il faut interpréter les expressions et les phrases selon les règles de la grammaire.

et d'autre part à la page 43:

[TRADUCTION] La soi-disant «règle d'or» est en réalité une modification de la règle littérale. Le baron Parke l'a énoncée ainsi: «C'est une règle très utile dans l'interprétation d'une loi que de s'en tenir au sens courant des mots utilisés ainsi qu'à la construction grammaticale, à moins que cela ne soit en désaccord avec l'intention du législateur qu'on doit rechercher dans la loi elle-même, ou ne conduite à quelque absurdité ou à quelque contradiction manifeste, auquel cas on peut changer ou modifier le texte des expressions de façon à éviter cet inconvénient, mais sans aller plus loin».

Il me semble utile de lire les paragraphes (4) et (5) de l'article 39 en corrélation avec la définition du mot «corporation» de l'article 139(1)(h). Ceci fait, je ne vois pas comment on peut considérer que le mot «corporation» exclut une corporation étrangère. Pour ce faire, j'aurais dû, à la lecture de l'article 39(4) et (5), y ajouter un élément qui n'existe pas. La jurisprudence et la doctrine précisent que je dois donner à ce mot son sens simple et courant, sinon j'aboutirais à une absurdité ou à une contradiction manifeste.

En l'espèce présente, je ne crois pas que cette absurdité ou cette contradiction manifeste puisse arriver.

En conclusion et en réponse au paragraphe 5 de l'exposé des faits, la Cour est d'avis que la

that Middle West Farm Equipment Export Corporation was at all material times a corporation which was associated with each of the appellant, Falcon Equipment Company Limited and Northwest Farm Equipment Limited, within the meaning of subsection (4) of section 39 of the *Income Tax Act*.

The appeal is accordingly dismissed with costs payable to the respondent.

* * *

Middle West Farm Equipment Export Corporation était, à toutes les époques en cause, associée à chacune des corporations suivantes, soit l'appelante, la Falcon Equipment Company Limited et la Northwest Farm Equipment Limited, au sens du paragraphe (4) de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'appel est en conséquence rejeté et l'intimé recevra les dépens.

* * *