

T-2659-81

T-2659-81

Frederick G. Vivian (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Mahoney J.—Toronto, February 24; Ottawa, March 23, 1983.

Income tax — Income calculation — Assessments — Management companies — No bona fide business purpose — Tax reduction primary purpose — Estate planning secondary purpose, motivated solely by tax and personal, not business, considerations — Interposition of management companies not “sham” within generally accepted definition in Snook v. London & West Riding Investments Ltd., [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.) nor within wider definition in Minister of National Revenue v. Leon, [1977] 1 F.C. 249 (C.A.) — Federal Court of Appeal later disagreeing with definition in Leon case — Validity of Leon not settled, as leave to appeal to Supreme Court of Canada refused — Court satisfied that what was done to achieve desired result—reduction of tax—valid, complete transaction — Appeals allowed.

Plaintiffs appeal assessments of their personal income tax returns. The Minister of National Revenue included in their respective incomes amounts paid by Newfoundland Design Association Limited (“Design”) to their management companies who reported the payments as income. The plaintiffs are professional engineers and Design is an engineering firm whose entire capital stock is equally owned by plaintiffs and their wives. According to plaintiffs, the management companies were created not only to reduce their income tax liability, but also to permit them to pursue their professional interests, to slow down the growth in equity value of Design, and to dissolve tensions between them. Estate-planning considerations was another element of the reorganization. The issue is whether the reorganization was made for a *bona fide* business purpose and whether it constituted a “sham” within the meaning given to that word by Lord Diplock in *Snook v. London & West Riding Investments Ltd.*, [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.): “for acts or documents to be a ‘sham’ . . . all the parties thereto must have a common intention that the acts or documents are not to create the legal rights and obligations which they give the appearance of creating”, or within the wider definition given by the Federal Court of Appeal in *Minister of National Revenue v. Leon*, [1977] 1 F.C. 249 (C.A.): “If the agreement or transaction lacks a *bona fide* business purpose, it is a sham.”

Held, the appeals are allowed. The interposition of the management companies have no *bona fide* business purpose: its primary purpose was the reduction of plaintiffs’ income tax liabilities; its secondary purpose was estate planning which, in the absence of credible evidence to the contrary, was solely motivated by tax and personal considerations. Furthermore, the interposition did not constitute a “sham” within the meaning

Frederick G. Vivian (demandeur)

c.

a La Reine (défenderesse)

Division de première instance, juge Mahoney—Toronto, 24 février; Ottawa, 23 mars 1983.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Cotisations — Sociétés de gestion — Aucune fin commerciale authentique — Les sociétés visent d’abord à diminuer l’impôt — Elles visent, à titre secondaire, une fin de planification successorale motivée uniquement par des considérations d’ordre fiscal et personnel, non par des considérations d’ordre commercial — L’intervention des sociétés de gestion n’est pas un « trompe-l’œil » au sens généralement accepté de la définition qu’en donne l’arrêt Snook v. London & West Riding Investments Ltd., [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.) ni de la définition plus large qu’en donne l’arrêt Le ministre du Revenu national c. Leon, [1977] 1 C.F. 249 (C.A.) — La Cour d’appel fédérale n’a pas retenu ultérieurement la définition de l’arrêt Leon — La validité de la définition de l’arrêt Leon n’est pas certaine puisque la Cour suprême du Canada a refusé l’autorisation du pourvoi — La Cour est convaincue que ce qui a été fait pour aboutir au résultat souhaité—une réduction de l’impôt—constitue une opération valide et complète — Appels accueillis.

Les demandeurs se pourvoient contre les cotisations de leurs déclarations d’impôt sur le revenu. Le ministre du Revenu national a inclu dans leur revenu respectif les sommes que Newfoundland Design Association Limited (« Design ») a versées à leurs sociétés de gestion qui ont déclaré ces paiements dans leur revenu. Les demandeurs exercent la profession d’ingénieurs et Design est une société d’ingénieurs-conseils dont toutes les actions sont détenues en parts égales par les demandeurs et leurs épouses. Selon les demandeurs, les sociétés de gestion ont été créées non uniquement pour réduire leur assujettissement à l’impôt sur le revenu, mais aussi pour leur permettre de poursuivre leur carrière, pour ralentir la croissance de l’avoir propre de Design et pour dissoudre les tensions entre eux. La réorganisation visait également des considérations de planification successorale. Il s’agit de savoir si la réorganisation avait une fin commerciale authentique et si elle constituait un « trompe-l’œil » au sens qu’a donné à ce mot lord Diplock dans l’arrêt *Snook v. London & West Riding Investments Ltd.*, [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.): « pour que des actes ou documents soient un ‘trompe-l’œil’ . . . toutes les parties doivent avoir en outre l’intention commune de ne pas créer par ces actes les droits et obligations juridiques qu’elles paraissent y créer », ou au sens de la définition plus large qu’en a donnée la Cour d’appel fédérale dans l’arrêt *Le ministre du Revenu national c. Leon*, [1977] 1 C.F. 249 (C.A.): « Si elles ne poursuivent pas une fin commerciale authentique, il s’agit alors d’un trompe-l’œil. »

Jugement: les appels sont accueillis. L’intervention des sociétés de gestion n’a pas une fin commerciale authentique: elle vise d’abord à réduire l’assujettissement des demandeurs à l’impôt sur le revenu; elle a, à titre secondaire, une fin de planification successorale qui, en l’absence de preuve digne de foi en sens contraire, était motivée uniquement par des considérations d’ordre fiscal et personnel. En outre, l’intervention des sociétés

given to that word in the *Snook* and *Leon* decisions. Only if the definition of "sham" adopted in *Leon* remains valid can the plaintiffs fail. However, leave to appeal that decision was refused by the Supreme Court of Canada, and it is apparent from the Federal Court of Appeal's later judgments that it has not taken the refusal as an approval of the definition in the *Leon* case. In *Massey Ferguson Limited v. The Queen*, [1977] 1 F.C. 760 (C.A.), the Court of Appeal confined the definition in *Leon* to the facts of that case—which facts are not different from those in the case at bar. In *Stuart Investments Limited v. Her Majesty The Queen* (1981), 81 DTC 5120 (F.C.A.), the Federal Court of Appeal, while holding that the transactions in question were not a "sham", added that in any event, the Court had to be satisfied that what the appellant purported to do was accomplished. In the case at bar, what was purported to be done was done; what was done to achieve the desired result—the reduction of tax—was a valid, complete transaction, nothing less.

The law is not clear, and while the burden of the proof of facts rests generally upon the taxpayer, the burden of establishing that the law clearly imposes the tax sought to be levied invariably rests upon the taxation authorities.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Snook v. London & West Riding Investments Ltd., [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.). ^e

NOT FOLLOWED:

Minister of National Revenue v. Leon, [1977] 1 F.C. 249 (C.A.).

DISTINGUISHED:

Massey Ferguson Limited v. The Queen, [1977] 1 F.C. 760 (C.A.); *Stuart Investments Limited v. Her Majesty The Queen* (1981), 81 DTC 5120 (F.C.A.); *Atinco Paper Products Limited v. Her Majesty The Queen* (1978), 78 DTC 6387 (F.C.A.). ^f

REFERRED TO:

Spur Oil Ltd. v. The Queen, [1982] 2 F.C. 113 (C.A.). ^g

COUNSEL:

Donald Bowman, Q.C. and *M. A. Monteith* for plaintiffs. ^h

John R. Power, Q.C. and *Deen Olsen* for defendant. ⁱ

SOLICITORS:

Stikeman, Elliott, Robarts & Bowman, Toronto, for plaintiffs. ^j

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

ne constitue pas un «trompe-l'œil» au sens que donnent à ce mot les arrêts *Snook* et *Leon*. Les demandeurs ne peuvent échouer que si la définition de «trompe l'œil» adoptée dans l'arrêt *Leon* reste valide. Cependant, la Cour suprême du Canada a refusé l'autorisation du pourvoi à l'encontre de cette décision, et les arrêts ultérieurs de la Cour d'appel fédérale indiquent que cette Cour n'a pas considéré ce refus comme une approbation de la définition de l'arrêt *Leon*. Dans l'arrêt *Massey Ferguson Limited c. La Reine*, [1977] 1 C.F. 760 (C.A.), la Cour d'appel a limité la définition de l'arrêt *Leon* aux faits qui lui sont propres; ces faits ne sont pas différents de ceux en l'espèce. Dans l'arrêt *Stuart Investments Limited c. Sa Majesté La Reine* (1981), 81 DTC 5120 (C.F. Appel), après avoir conclu que les opérations en question n'étaient pas un «trompe-l'œil», la Cour d'appel fédérale a ajouté que de toute manière, la Cour doit être convaincue que l'appelante a effectivement fait ce qu'elle a prétendu faire. En l'espèce, ce que l'on prétendait faire a été fait; ce qui a été fait pour aboutir au résultat souhaité—une réduction de l'impôt—constituait une opération valide et complète, rien de moins.

La loi n'est pas claire, et bien que le contribuable doive assumer le fardeau de la preuve des faits, c'est le fisc qui assume le fardeau d'établir que la loi impose clairement l'impôt qu'il cherche à recouvrer. ^d

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

Snook v. London West Riding Investments Ltd., [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.).

DÉCISION ÉCARTÉE:

Le ministre du Revenu national c. Leon, [1977] 1 C.F. 249 (C.A.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Massey Ferguson Limited c. La Reine, [1977] 1 C.F. 760 (C.A.); *Stuart Investments Limited c. Sa Majesté La Reine* (1981), 81 DTC 5120 (C.F. Appel); *Atinco Paper Products Limited c. Sa Majesté La Reine* (1978), 78 DTC 6387 (C.F. Appel). ^f

DÉCISION CITÉE:

Spur Oil Ltd c. La Reine, [1982] 2 C.F. 113 (C.A.). ^g

AVOCATS:

Donald Bowman, c.r. et *M. A. Monteith* pour les demandeurs.

John R. Power, c.r. et *Deen Olsen* pour la défenderesse. ⁱ

PROCUREURS:

Stikeman, Elliott, Robarts & Bowman, Toronto, pour les demandeurs. ^j

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MAHONEY J.: This is a management company case. It was tried together on common evidence with *Rex T. Parsons v. The Queen*, Court file no. T-2660-81. Parsons testified first; the plaintiff, Frederick G. Vivian, was excluded from the courtroom during his cross-examination. In issue are the assessments of their personal income tax returns for 1975, 1976, 1977 and 1978. The Minister has included in their respective incomes amounts paid by Newfoundland Design Associates Limited, hereinafter "Design", to Frederick G. Vivian Management Limited and Rex T. Parsons Management Limited, hereinafter the "management companies". The management companies reported the payments as their income.

At all material times, all of the shares in Design were owned equally by Vivian, Parsons and their wives, or by two holding companies, whose voting shares were entirely owned by them respectively. They are professional engineers. Design is an engineering firm offering its services in the Province of Newfoundland. The management companies, as well as Vivian, Parsons and, presumably, Design, were, at all material times, duly licensed to practice the profession of engineering in Newfoundland.

Vivian and Parsons each owned all 500 issued voting preference shares of his management company and each was sole trustee of the trust that owned all of the issued common shares for the benefit of his children. There were 200 issued common shares of F.G. Vivian Management Limited and 201 of Rex T. Parsons Management Limited. Each share, common and preference, carried one vote.

There is no point in a detailed review of the extensive documentary evidence, all admitted by agreement. Suffice it to say, the plaintiffs and the companies took and meticulously followed competent professional advice. Every move is properly

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

LE JUGE MAHONEY: L'espèce concerne une société de gestion. Elle a été entendue en même temps que l'affaire *Rex T. Parsons c. La Reine*, n° du greffe T-2660-81, suivant une preuve commune. Parsons a témoigné le premier; pendant son contre-interrogatoire, le demandeur Frederick G. Vivian a été exclu de la salle d'audience. La question en litige concerne les cotisations relatives à leurs déclarations personnelles d'impôt sur le revenu pour les années 1975, 1976, 1977 et 1978. Le Ministre a inclus dans leurs revenus respectifs des sommes que Newfoundland Design Associates Limited, appelée ci-après «Design», a versées à Frederick G. Vivian Management Limited et à Rex T. Parsons Management Limited, appelées ci-après les «sociétés de gestion». Les sociétés de gestion ont déclaré ces paiements avec leurs revenus.

À toutes les époques en cause, toutes les actions du capital-actions de Design étaient la propriété en parts égales de Vivian, de Parsons et de leurs épouses respectives, ou de deux sociétés de portefeuille dont ils possèdent respectivement toutes les actions donnant droit de vote. Ils exercent la profession d'ingénieurs. Design est une société d'ingénieurs-conseils qui dispense ses services dans la province de Terre-Neuve. À toutes les époques en cause, les sociétés de gestion, ainsi que Vivian, Parsons et, probablement, Design, étaient dûment autorisés à exercer la profession d'ingénieur à Terre-Neuve.

Vivian et Parsons sont chacun propriétaires de toutes les 500 actions privilégiées émises donnant droit de vote de leurs sociétés de gestion respectives et chacun est seul fiduciaire de la fiducie qui est propriétaire de toutes les actions ordinaires émises au profit de ses enfants. Il y a 200 actions ordinaires émises de F.G. Vivian Management Limited et 201 de Rex T. Parsons Management Limited. Chaque action, ordinaire et privilégiée, donne droit à un vote.

Il n'est pas nécessaire d'examiner en détail la masse de documents admis en preuve de consentement. Il suffit de dire que les demandeurs et les sociétés ont requis et suivi méticuleusement des conseils d'experts. Chaque décision est appuyée et

documented and, in the documentation, every “i” is dotted and “t” crossed. Vivian and Parsons resigned their employment by Design and were employed by their respective management companies. The arrangements were undoubtedly made with a view to an overall reduction of income tax. That said, they were precisely what they purported to be: all services theretofore rendered to Design by Vivian and Parsons as employees were, as of and after October 1, 1975, rendered by the respective management companies. Vivian and Parsons were no longer paid salaries by Design; they were paid by the management companies. They remained directors and corporate officers of Design. The management companies each employed the wife of its respective controlling shareholder at a nominal salary to perform services for the management company; however, the services rendered to Design by each management company were, in fact, entirely performed by Vivian or Parsons personally. The services performed for Design by the management companies were the services called for under the management contracts and the management companies were paid therefor by Design in strict compliance with the terms of those contracts. The services called for by the contracts were the identical services previously performed in their employment and there was no apparent change in their relationships with Design’s staff as a result of the interposition of the management companies. In short, the relationships among Design, the management companies, the trusts and Vivian and Parsons, were entirely legal, precisely defined in writing and, in fact, observed by each and all of them.

The management companies each maintained an office in the residence of its controlling shareholder. There were separate telephone listings and they offered engineering services to others than Design. Aside from Vivian and Parsons and their wives, they had no employees. With one exception, when the services of others were required, they were provided by Design’s staff and Design was reimbursed therefor at the rates published from time to time by the Association of Professional Engineers of Newfoundland. That exception was in the case of the \$5,080 billing by Vivian’s management company in 1979, as set out below. It paid \$2,080 to a third party in respect thereof.

les documents sont clairs et précis. Vivian et Parsons ont quitté leur emploi auprès de Design et sont des employés de leurs sociétés de gestion respectives. Il est évident que ces dispositions ont été prises en vue de réduire leur impôt sur le revenu. Cela dit, elles sont précisément ce qu’elles prétendent être: tous les services que Vivian et Parsons avaient fournis jusque-là à Design en tant qu’employés sont fournis, depuis le 1^{er} octobre 1975, par les sociétés de gestion respectives. Les salaires de Vivian et de Parsons ne leur sont plus versés par Design mais par les sociétés de gestion. Ils sont restés administrateurs et dirigeants de Design. Chaque société de gestion emploie l’épouse de son actionnaire principal et lui verse un traitement purement nominal pour remplir des tâches au sein de la société de gestion; cependant, les services fournis à Design par chacune des sociétés de gestion sont, de fait, fournis entièrement par Vivian et Parsons personnellement. Les services fournis à Design par les sociétés de gestion sont les services prévus en vertu des contrats de gestion et les sociétés de gestion sont en conséquence payées par Design de façon strictement conforme aux conditions de ces contrats. Les services prévus aux contrats sont exactement les mêmes que ceux qu’ils fournissaient auparavant à titre d’employés, et leurs rapports avec le personnel de Design n’ont pas été modifiés de façon apparente en conséquence de l’intervention des sociétés de gestion. Bref, les rapports entre Design, les sociétés de gestion, les fiducies et Vivian et Parsons sont absolument licites, définis de façon précise par écrit, et de fait, chacun s’y est conformé.

Chaque société de gestion a un bureau à la résidence de son principal actionnaire. Les lignes téléphoniques sont distinctes, et elles dispensent des services d’ingénieur-conseil à des clients autres que Design. Elles n’ont pas d’autres employés que Vivian, Parsons et leurs épouses respectives. Sauf une seule exception, lorsque les services d’autres personnes ont été requis, ils ont été dispensés par le personnel de Design, laquelle s’est fait rembourser aux taux prévus à l’occasion par l’*Association of Professional Engineers of Newfoundland*. Cette exception concerne la facture de 5 080 \$ de la société de gestion de Vivian en 1979, dont il est question plus loin. La société a payé à un tiers 2 080 \$ à l’égard de cette facture.

I do not accept Parsons' evidence that he would not have entered into the transactions in issue only because of the tax advantages on account of them being too cumbersome. Neither do I accept as well-founded, Vivian's doubt that there was really any tax advantage. Vivian's personal income tax, as reported, for 1974, the last full year prior to the reorganization, was \$48,623 on a taxable income of \$91,260. The combined personal and corporation income taxes, as reported by Vivian and his management company for 1976, the first full year in which the reorganization was in effect was \$67,639 on combined taxable incomes of \$174,528. Comparable figures for Parsons were, for 1974, \$48,378 tax on \$93,026 taxable income and, combined for 1976, \$63,886 tax on \$167,558 taxable income.

One of the reasons, aside from income tax considerations, for the reorganization was to permit Vivian and Parsons, individually, to pursue their particular professional interests and establish personal identities in the practice of their profession independent of Design and their association with each other. In the last quarter of 1975, the Vivian management company received \$30,525 from Design under the management contract and nothing from others. Thereafter, the pertinent amounts were:

	1976	1977	1978	1979
From Design	\$139,056	\$120,510	\$142,492	\$162,450
From Others	3,574	1,945	2,248	5,080
Payments to Design	2,823	1,038	296	Nil

Likewise, the Parsons management company received \$29,726 from Design, and nothing from others, in the last quarter of 1975 and thereafter, the following:

	1976	1977	1978	1979
From Design	\$140,131	\$123,410	\$146,682	\$159,173
From Others	4,285	5,891	3,185	420
Payments to Design	2,944	58	3,109	Nil

The amounts received from others, as set out above, are gross receipts. The payments to Design are the amounts paid each year by each management company for the services of Design's

Je ne puis accepter le témoignage de Parsons qu'il n'aurait pas effectué les opérations dont il s'agit uniquement en raison des avantages fiscaux parce que ces opérations sont trop encombrantes. De même, je ne puis admettre que Vivian doute qu'il y ait vraiment un avantage fiscal. L'impôt personnel sur le revenu de Vivian, suivant sa déclaration, pour l'année 1974, la dernière année complète avant la réorganisation, était de 48 623 \$ pour un revenu imposable de 91 260 \$. L'impôt sur le revenu total de Vivian personnellement et de sa société de gestion, suivant leurs déclarations, pour 1976, la première année complète après la réorganisation, est de 67 639 \$ pour des revenus imposables combinés de 174 528 \$. Dans le cas de Parsons, les chiffres correspondants indiquent, pour l'année 1974, un impôt de 48 378 \$ pour des revenus imposables de 93 026 \$ et, combiné pour 1976, un impôt de 63 886 \$ pour des revenus imposables de 167 558 \$.

En plus des considérations d'ordre fiscal, une des raisons de la réorganisation était de permettre à Vivian et à Parsons de poursuivre séparément leur carrière et de se faire connaître sur le plan professionnel indépendamment de Design et de leur association l'un à l'autre. Dans les trois derniers mois de l'année 1975, la société de gestion de Vivian a reçu de Design 30 525 \$ en vertu du contrat de gestion et n'a rien reçu d'autres personnes. Par la suite, les montants pertinents sont:

	1976	1977	1978	1979
De Design	139 056 \$	120 510 \$	142 492 \$	162 450 \$
D'autres personnes	3 574	1 945	2 248	5 080
Paiements à Design	2 823	1 038	296	Nil

De même, pour les trois derniers mois de l'année 1975, la société de gestion de Parsons a reçu 29 726 \$ de Design et n'a rien reçu d'autres personnes; les montants pertinents par la suite sont:

	1976	1977	1978	1979
De Design	140 131 \$	123 410 \$	146 682 \$	159 173 \$
D'autres personnes	4 285	5 891	3 185	420
Paiements à Design	2 944	58	3 109	Nil

Les montants ci-dessus reçus d'autres personnes sont des recettes brutes. Les paiements faits à Design représentent les sommes payées chaque année par chaque société de gestion pour les servi-

employees in the performance of their independent work for others. Over the four years, Vivian's management company received 98.5% of its net revenue for services from Design and Parsons' received 98.6% from that source.

The reorganization was also expected to slow, stop or reverse the growth in the equity value of Design thereby permitting equity participation by employees. Since 1975, no one, other than the plaintiffs, their wives and holding companies, have participated in Design's equity. There is no evidence that the opportunity of such participation has yet been offered.

Vivian and Parsons testified to tensions between them under the old regime that, almost magically it seems, dissolved with the reorganization. Neither articulated a rational theory to explain the phenomenon.

One area of tension was described as arising out of the "Siamese twins" style leadership extant before the advent of the management companies. While the problems were described with some specificity, the manner of their resolution as an objective rather than a result of the reorganization was not even alluded to. It is surprising that an organizational set-up described as too cumbersome to be justified by its substantial tax savings alone had so beneficial a result.

Another area was embraced in the term "funds in jeopardy". They were concerned with Design's built-up worth being available to satisfy potentially enormous damages founded in professional liability claims. I can appreciate the reality of such a concern but, again, fail to understand how interposition of the management companies was proposed to, or did in fact, resolve it. There was no distribution of surplus involved in the transaction in issue. That occurred with the later interposition of the holding companies.

A third area identified was the conflicting views between Vivian and Parsons as to the investment of Design's surplus funds. Again, since there was no distribution of surplus, it is not apparent how

ces fournis par les employés de Design pour effectuer des travaux pour d'autres personnes. Pour les quatre années en cause, la société de gestion de Vivian a reçu de Design 98,5 p. 100 de son revenu net pour ses services, et la société de Parsons a reçu de Design 98,6 p. 100 de son revenu.

La réorganisation visait également à ralentir, à arrêter ou à inverser la croissance de l'avoir propre de Design et de permettre ainsi aux employés d'avoir part dans l'avoir propre. Depuis 1975, personne, si ce n'est les demandeurs, leurs épouses et leurs sociétés de portefeuille, n'a participé à l'avoir propre de Design. Il n'y a pas de preuve qu'une offre de participation ait été faite jusqu'à présent aux employés.

Vivian et Parsons ont témoigné qu'il y avait entre eux sous l'ancien régime des tensions qui semblent s'être dissoutes comme par enchantement avec la réorganisation. Ils n'ont formulé aucune théorie rationnelle pour expliquer ce phénomène.

On a décrit un point de tension qui se posait en raison d'une direction du genre [TRADUCTION] «frères siamois» qui existait avant la mise sur pied des sociétés de gestion. Bien que les problèmes soient exposés avec une certaine précision, on n'a pas mentionné que leur résolution ait été un objectif plutôt qu'un résultat de la réorganisation. Il est surprenant de voir qu'une structure organisationnelle décrite comme étant trop encombrante pour se justifier seulement par d'importantes économies d'impôt ait eu un résultat aussi heureux.

L'expression [TRADUCTION] «fonds de risque» englobe un autre point. Ils s'inquiétaient au sujet des fonds accumulés de Design disponibles pour acquitter des dommages-intérêts qui pouvaient être élevés fondés sur des réclamations en responsabilité professionnelle. Je puis comprendre l'importance de cette inquiétude, mais là encore, je ne vois pas comment l'intervention des sociétés de gestion a pu résoudre ce problème ni comment elle l'a effectivement résolu. L'opération en question n'a pas entraîné de distribution des surplus. Cela s'est fait ultérieurement par l'intervention des sociétés de portefeuille.

Un troisième point identifié porte sur les divergences d'opinions entre Vivian et Parsons concernant l'investissement des fonds excédentaires de Design. Là encore, puisqu'il n'y a pas eu de distri-

interposition of the management companies could have, in fact, or was intended, to resolve that conflict. There was no evidence as to how those funds were invested prior to October 1, 1975, and how they were invested after. The witnesses both asserted the existence of the disagreement but I do note, from a perusal of their personal income tax returns, that they do share a rather special investment interest: Canadian film production. Perhaps that is rooted in a common cultural concern.

There was, of course an element of estate planning. The only reason advanced, by Parsons, was his guilt at being kept away from his children by pressures of business and, as a result, wanting to do something for them. That, praiseworthy as it is, is not a business purpose. I should not wish to close the door to the possibility that estate planning may have a *bona fide* business purpose in some circumstances as well as tax and personal purposes. If it is possible, it has not been proved here.

If I have not mentioned other alleged business purposes asserted in evidence, it is because I found them even more far-fetched than those I have dealt with. I find that the interposition of the management companies (1) had no *bona fide* business purpose, (2) had, primarily, the purpose of directly reducing their income tax liabilities, (3) had, secondarily, an estate-planning purpose which, in the absence of credible evidence to the contrary, must be taken to have also been solely motivated by tax and personal, not business, considerations and (4) was not a sham in the generally accepted legal sense of that word. I understand that to be the frequently cited opinion of Lord Diplock in *Snook v. London & West Riding Investments Ltd.* [at page 528]:¹

I apprehend that, if it [sham] has any meaning in law, it means acts done or documents executed by the parties to the "sham" which are intended by them to give to third parties or to the court the appearance of creating between the parties legal rights and obligations different from the actual legal rights and obligations (if any) which the parties intend to create. One thing I think, however, is clear in legal principle, morality and the authorities . . . that for acts or documents to be a "sham",

¹ [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.).

bution des surplus, on ne voit pas comment l'intervention des sociétés de gestion a pu résoudre ce conflit ni comment elle l'a effectivement résolu. La preuve n'indique pas comment ces fonds étaient investis avant le 1^{er} octobre 1975 ni comment ils ont été investis par la suite. Les deux témoins affirment l'existence de ce désaccord mais je remarque, à la lecture de leurs formules de déclaration d'impôt personnel, qu'ils partagent un intérêt à un secteur d'investissement plutôt particulier: la production de films canadiens. Cela provient peut-être d'un intérêt culturel commun.

Certes, il y a l'élément de planification successorale. La seule raison qu'a fait valoir Parsons est le remords d'être séparé de ses enfants à cause de ses affaires et la volonté, par conséquent, de faire quelque chose pour eux. Si louable que ce soit, ce n'est pas là une fin commerciale. Je ne veux pas éliminer la possibilité que la planification successorale puisse avoir dans certains cas une fin commerciale authentique ainsi que des fins fiscales et personnelles. Si cette possibilité existe, la preuve n'en a pas été faite en l'espèce.

Si je n'ai pas mentionné les autres prétendues fins commerciales que font valoir les témoignages, c'est parce que j'estime qu'elles sont encore plus forcées que celles que j'ai examinées. Je conclus que l'intervention des sociétés de gestion (1) n'a pas une fin commerciale authentique, (2) vise d'abord à réduire directement leur assujettissement à l'impôt sur le revenu, (3) a, à titre secondaire, une fin de planification successorale qui, en l'absence de preuve digne de foi en sens contraire, doit être considérée comme ayant aussi été motivée uniquement par des considérations d'ordre fiscal et personnel, non par des considérations d'ordre commercial, et (4) n'est pas un trompe-l'œil au sens que le droit reconnaît généralement à cette expression. Je pense que c'est là l'opinion souvent citée de lord Diplock dans l'arrêt *Snook v. London & West Riding Investments Ltd.* [à la page 528]:¹

[TRADUCTION] Je croirais que, s'il [le trompe-l'œil] a quelque signification en droit, il désigne ces actes faits, ou passés par les parties à la transaction et qui visent à simuler, aux yeux des tiers ou du tribunal, la création de droits et d'obligations juridiques différents des droits et obligations juridiques que les parties ont véritablement entendu créer (dans la mesure où elles ont voulu en créer). Cependant, il est, me semble-t-il, clair en droit, en morale et dans la jurisprudence . . . que, pour que des

¹ [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.).

with whatever legal consequences follow from this, all the parties thereto must have a common intention that the acts or documents are not to create the legal rights and obligations which they give the appearance of creating. No unexpressed intentions of a "shammer" affect the rights of a party whom he deceived.

That definition appears recently to have been adopted in a number of judgments, in the context of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)], by the Federal Court of Appeal.²

The definition of "sham" in the context of the *Income Tax Act* was, however, considerably broadened by the Federal Court of Appeal in *Minister of National Revenue v. Leon*,³ where it was held:

If the agreement or transaction lacks a *bona fide* business purpose, it is a sham . . . In the case at bar, there is no *bona fide* business reason for the agreements and the sole purpose of the agreements is the savings in income tax.

By that definition, the interposition of the management companies was a sham. Leave to appeal that decision was refused by the Supreme Court of Canada.⁴

In *Massey Ferguson Limited v. The Queen*,⁵ a different panel of the Federal Court of Appeal, considering the *Leon* judgment, said:

I am not at all sure that I would have agreed with the broad principles relating to a finding of sham as enunciated in that case, and, I think, that the principle so stated should perhaps be confined to the facts of that case.

The facts in *Massey Ferguson* were very different from those in *Leon*. Those here are not.

Again, dealing with facts very different from here, another panel of the Court of Appeal, including, coincidentally the authors of both the *Leon* and *Massey Ferguson* judgments, in *Stuart Investments Limited v. Her Majesty The Queen*,⁶ after accepting Lord Diplock's definition of "sham", had this to say:

actes ou documents soient un «trompe-l'œil», avec toutes les conséquences juridiques qui peuvent en découler, toutes les parties doivent avoir en outre l'intention commune de ne pas créer par ces actes les droits et obligations juridiques qu'elles paraissent y créer. Aucune intention implicite d'un des «simulateurs» n'affecte les droits d'une partie qu'il trompe.

Cette définition paraît avoir été retenue dans plusieurs arrêts récents de la Cour d'appel fédérale² concernant la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)].

Cependant, la définition de «trompe-l'œil», dans le contexte de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, a été élargie de façon importante dans l'arrêt *Le ministre du Revenu national c. Leon*³ dans lequel la Cour d'appel fédérale a dit:

Si elles ne poursuivent pas une fin commerciale authentique, il s'agit alors d'un trompe-l'œil . . . En l'espèce, les accords ne poursuivent pas de fin commerciale authentique mais ont pour seul but de réaliser des économies d'impôt.

Suivant cette définition, l'intervention des sociétés de gestion constitue un trompe-l'œil. La Cour suprême du Canada a refusé l'autorisation du pourvoi à l'encontre de cette décision⁴.

Dans l'arrêt *Massey Ferguson Limited c. La Reine*⁵, la Cour d'appel fédérale, composée de juges différents, a dit relativement à l'arrêt *Leon*:

Je ne suis pas du tout sûr que j'aurais souscrit aux principes généraux énoncés dans cet arrêt relativement à l'existence d'un «trompe-l'œil». Je pense qu'il faut les limiter aux faits qui lui sont propres.

Les faits dans l'affaire *Massey Ferguson* étaient très différents de ceux dans l'affaire *Leon*. Il n'en est pas de même des faits en l'espèce.

De même, dans l'arrêt *Stuart Investments Limited c. Sa Majesté La Reine*⁶, en regard de faits très différents de ceux en l'espèce, une autre formation de la Cour d'appel dont faisaient partie, par coïncidence, les juges qui ont rédigé les motifs de jugements dans les arrêts *Leon* et *Massey Ferguson* a dit, après avoir repris la définition que lord Diplock a donnée de «trompe-l'œil»:

² *Stuart Investments Limited v. Her Majesty The Queen*, *infra*, at p. 5123; *Spur Oil Ltd. v. The Queen*, [1982] 2 F.C. 113 [C.A.], at p. 126.

³ [1977] 1 F.C. 249 [C.A.], at pp. 256 and 257.

⁴ [1976] 2 S.C.R. ix.

⁵ [1977] 1 F.C. 760 [C.A.], at p. 772.

⁶ (1981), 81 DTC 5120 [F.C.A.], at pp. 5124 ff.

² *Stuart Investments Limited c. Sa Majesté La Reine*, *infra*, à la p. 5123; *Spur Oil Ltd. c. La Reine*, [1982] 2 C.F. 113 [C.A.], à la p. 126.

³ [1977] 1 C.F. 249 [C.A.], aux pp. 256 et 257.

⁴ [1976] 2 R.C.S. ix.

⁵ [1977] 1 C.F. 760 [C.A.], à la p. 772.

⁶ (1981), 81 DTC 5120 [C.F. Appel], aux pp. 5124 et s.

It was admitted that the transactions were entered into for the purpose of utilizing the tax losses accumulated by Grover. That in itself is not a reprehensible, let alone an illegal, act since every person is entitled to organize his affairs in such a manner as to minimize or eliminate taxes so long as he does so within the limitations imposed by the law. To attach to those transactions the pejorative term "sham", in the circumstances of this case, it seems to me may be unnecessary, unfair and, perhaps unwarranted although it must be said that the evidence certainly points in that direction. However, even if they did not comprise a sham, that conclusion does not necessarily permit the appellant to claim that the Minister's reassessments were invalid. As I see it, it must, in any event, satisfy the Court that what it purported to do, namely to transfer its assets and undertakings to Grover, was in fact accomplished. Since the acknowledged purpose of the transactions was to reduce the tax consequences arising out of the profits of the flavourings business by applying Grover's tax losses thereto, the Court is entitled, indeed obliged, to examine all of the evidence relating to the transactions to ensure that what was done for the purpose of achieving the desired result in fact was sufficient to enable the Court to conclude that there had been a valid, completed transaction.

In *Stuart*, the Court of Appeal also took the opportunity to reiterate what it had said earlier in *Atinco Paper Products Limited v. Her Majesty The Queen*.⁷

I do not think that I should leave this appeal without expressing my views on the general question of transactions undertaken purportedly for the purpose of estate planning and tax avoidance. It is trite law to say that every taxpayer is entitled to so arrange his affairs as to minimize his tax liability. No one has ever suggested that this is contrary to public policy. It is equally true that this Court is not the watch-dog of the Minister of National Revenue. Nonetheless, it is the duty of the Court to carefully scrutinize everything that a taxpayer has done to ensure that everything which appears to have been done, in fact, has been done in accordance with applicable law. It is not sufficient to employ devices to achieve a desired result without ensuring that those devices are not simply cosmetically correct, that is correct in form, but, in fact, are in all respects legally correct, real transactions. If this Court, or any other Court, were to fail to carry out its elementary duty to examine with care all aspects of the transactions in issue, it would not only be derelict in carrying out its judicial duties, but in its duty to the public at large. It is for this reason that I cannot accede to the suggestion, sometimes expressed, that there can be a strict or liberal view taken of a transaction, or series of transactions which it is hoped by the taxpayer will result in a minimization of tax. The only course for the Court to take is to apply the law as the Court sees it to the facts as found in the particular transaction. If the transaction can withstand that scrutiny, then it will, of course, be supported. If it cannot, it will fail.

⁷ (1978), 78 DTC 6387 [F.C.A.], at p. 6395.

L'appelante a admis avoir conclu ces transactions dans le but d'utiliser les pertes fiscales accumulées par Grover. Cela ne constitue en soi rien de répréhensible, et encore moins rien d'illégal, puisque toute personne a le droit d'arranger ses affaires de manière à réduire au minimum ou à supprimer ses impôts, tant qu'elle respecte les limites que fixe la loi. Il me semble inutile, injuste et, peut-être, injustifié de qualifier de manière péjorative ces transactions de «trompe-l'œil», même si je dois reconnaître qu'en l'espèce, c'est certainement à cette conclusion que nous amène la preuve. Même si ces transactions ne constituent pas un trompe-l'œil, cela n'autorise pas nécessairement l'appelante à soutenir que les nouvelles cotisations du Ministre sont erronées. À mon avis, l'appelante doit de toute manière convaincre la Cour qu'elle a effectivement fait ce qu'elle a prétendu faire, soit transmettre ses actifs et son entreprise à Grover. Puisque le but avoué de ces transactions est d'atténuer les conséquences fiscales attribuables aux bénéfices de l'entreprise d'aromatisants par la déduction des pertes subies par Grover, le tribunal est en droit et a même l'obligation d'étudier l'ensemble de la preuve qui se rapporte aux transactions, afin de déterminer si ce qui a été fait dans le but de parvenir au résultat visé est véritablement suffisant pour permettre au tribunal de conclure à l'existence d'une transaction valide et complète.

Dans l'arrêt *Stuart*, la Cour d'appel a également saisi l'occasion de répéter ce qu'elle avait déjà dit dans l'arrêt *Atinco Paper Products Limited c. Sa Majesté La Reine*.⁷

Je ne peux terminer sans faire connaître ma position sur la question générale des transactions censées avoir été effectuées à des fins de programmes successoraux et d'évasion fiscale. C'est un lieu commun que de dire que chaque contribuable a le droit de conduire ses affaires comme il l'entend pour réduire sa dette fiscale. On n'a jamais dit que cette pratique était contraire à l'ordre public. Il est aussi vrai que la présente Cour n'est pas la gardienne du ministre du Revenu national. Quoi qu'il en soit, la Cour a l'obligation d'examiner minutieusement tous les gestes d'un contribuable afin de s'assurer qu'ils sont, de fait, conformes à la loi applicable. Le fait d'utiliser certains moyens pour parvenir au résultat souhaité ne suffit pas; il faut s'assurer que non seulement ces moyens paraissent réguliers, c'est-à-dire en règle quant à la forme, mais, de fait, qu'ils constituent, à tous égards, des transactions juridiquement valables et réelles. Si la présente Cour, ou si toute autre cour, négligeait de s'acquitter de son obligation fondamentale d'examiner avec soin tous les aspects des transactions en cause, elle ferait preuve de négligence non seulement dans l'exécution de ses fonctions judiciaires, mais à l'égard du public en général. C'est pour cette raison que je ne peux souscrire à la proposition quelquefois formulée voulant qu'une transaction ou qu'une série de transactions faites en vue de réduire l'impôt à payer (c'est du moins ce qu'espère le contribuable), fassent l'objet d'une interprétation stricte ou large. La seule ligne de conduite permise à la Cour est d'appliquer la loi comme elle la comprend aux faits constatés dans la transaction en question. Si la transaction résiste à cet examen minutieux, alors la Cour peut, bien entendu, y faire droit; sinon, elle doit échouer.

⁷ (1978), 78 DTC 6387 (C.F. Appel), à la p. 6395.

In both *Stubart* and *Atinco*, it was found that the transaction, or series of transactions, could not withstand scrutiny. Here, it is otherwise. What was purported to be done was, in fact, done; what was done to achieve the desired result, the reduction of tax, was a valid, complete transaction, or series of transactions, and nothing less. Only if the definition of "sham" adopted in *Leon* remains valid can the plaintiffs fail. It is apparent from its later judgments that the Court of Appeal has not taken the refusal of leave to appeal by the Supreme Court of Canada as approving that definition. Those later judgments raise doubts as to its validity.

The law is not clear. In tax matters, while the burden of proof of facts rests generally upon the taxpayer, the burden of demonstrating that the law clearly imposes the tax sought to be levied invariably rests upon the fisc. The appeals from the assessments are allowed with costs.

Dans les arrêts *Stubart* et *Atinco*, cette Cour a conclu que les opérations, ou les séries d'opérations, ne pouvaient résister à un examen minutieux. En l'espèce, il en va autrement. Ce que l'on prétendait faire a effectivement été fait; ce qui a été fait pour aboutir au résultat souhaité, une réduction de l'impôt, constituait une opération ou des séries d'opérations valides et complètes, rien de moins. Les demandeurs ne peuvent échouer que si la définition de «trompe-l'œil» adoptée dans l'arrêt *Leon* reste valide. Les arrêts ultérieurs de la Cour d'appel indiquent que cette Cour n'a pas considéré que le refus de l'autorisation de pourvoi par la Cour suprême du Canada équivalait à une approbation de cette définition. Ces arrêts ultérieurs soulèvent un doute quant à la validité de cette définition.

La loi n'est pas claire. En matière d'impôt, bien que le contribuable doive assumer le fardeau de la preuve des faits, c'est le fisc qui assume le fardeau d'établir que la loi impose clairement l'impôt qu'il cherche à recouvrer. Les appels à l'encontre des cotisations sont accueillis avec dépens.