

A-433-83

A-433-83

**The Queen (Appellant)**

v.

**Rex T. Parsons (Respondent)**

A-434-83

**The Queen (Appellant)**

v.

**Frederick G. Vivian (Respondent)**

Court of Appeal, Urie, Ryan and Stone JJ.—  
Toronto, June 6; Ottawa, June 25 and August 13,  
1984.

*Income tax — Income calculation — Assessments — Management companies paid for services performed by respondents personally — Trial Judge finding although no real business purpose in creation of management companies, transactions valid, subsisting, were what purported to be and acted and relied upon by parties — Supreme Court of Canada in Stubar Investments Limited v. The Queen, [1984] 1 S.C.R. 536, holding transaction not to be disregarded for tax purposes because entered into without independent business purpose and holding Minister of National Revenue v. Leon limited to particular facts by Massey Ferguson case — Facts here differing from Leon case because transactions valid and complete — No sham here, applying definition of sham adopted by Supreme Court of Canada in Minister of National Revenue v. Cameron from Snook v. London & West Riding Investments, Ltd. — No evidence supporting allegations of agency — Appeals dismissed.*

These are appeals from the Trial judgment allowing the respondents' appeals from income tax assessments for 1975 to 1978 inclusive. The Minister assessed as income amounts received by the respondents' management companies from Newfoundland Design Associates Limited. The respondents were employed by Design until 1975 when they resigned and became employees of their management companies. The management companies entered into contracts with, performed services for and billed Design, although the work was done by the respondents personally. The respondents received salaries from their management companies. The management companies maintained offices and telephone listings. Services were offered to clients other than Design, but the bulk of the work came from Design. The Trial Judge found that although there was no real business purpose in the creation of the management companies, the transactions were valid, subsisting, were what they purported to be and were acted and relied upon by the parties. He refused to follow the definition of "sham" in *Minister of National Revenue v. Leon*, [1977] 1 F.C. 249 (C.A.). The appellant submits that the Trial Judge, after concluding that (1) the interposition of the management com-

**La Reine (appelante)**

c.

a

**Rex T. Parsons (intimé)**

A-434-83

**La Reine (appelante)**

b

c.

**Frederick G. Vivian (intimé)**

Cour d'appel, juges Urie, Ryan et Stone—  
c Toronto, 6 juin; Ottawa, 25 juin et 13 août 1984.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Cotisations — Des sociétés de gestion ont reçu paiement de services fournis par les intimés — Le premier juge a conclu que la création des sociétés de gestion n'avait pas de but commercial véritable, que les opérations en cause étaient toutefois valables et réelles, qu'elles étaient ce qu'elles paraissaient être et que les parties ont réglé leurs actes sur elles — Dans l'arrêt Stubar Investments Limited c. La Reine, [1984] 1 R.C.S. 536, la Cour suprême du Canada a conclu qu'une opération ne doit pas être écartée aux fins de l'impôt sur le revenu uniquement parce qu'elle n'a pas de but commercial distinct; la Cour suprême a conclu en outre que, par suite de l'arrêt Massey Ferguson, l'arrêt Le ministre du Revenu national c. Leon ne s'applique qu'à ses propres faits — Les faits en l'espèce sont différents de ceux dans l'arrêt Leon parce qu'il s'agit ici d'opérations valables et complètes — Selon la définition de trompe-l'œil donnée dans l'arrêt Snook v. London & West Riding Investments, Ltd. et adoptée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt Ministre du Revenu national c. Cameron, il n'y a pas eu de trompe-l'œil en l'espèce — La preuve n'appuie pas les allégations qu'il y a eu mandat — Appels rejetés.*

g Il s'agit d'appels de la décision de première instance accueillant les appels formés par les intimés contre des cotisations d'impôt sur le revenu pour les années 1975 à 1978 inclusivement. Le Ministre a inclus dans le revenu des intimés les sommes payées par Newfoundland Design Associates Limited (Design) aux sociétés de gestion de ces derniers. Les intimés h étaient employés par Design, mais en 1975 ils ont démissionné pour devenir employés de leurs sociétés de gestion. Ces sociétés concluaient des contrats avec Design et lui fournissaient des services à l'égard desquels elles lui présentaient des factures, bien qu'il se soit agi en réalité des services personnels des intimés. Chacun des intimés recevait de sa société de gestion i une rémunération. Chaque société de gestion avait un bureau et une ligne téléphonique. Leurs services étaient offerts à des clients autres que Design, mais celle-ci était leur client le plus important. Le premier juge a conclu que, même si la création des sociétés de gestion n'avait pas de fin commerciale véritable, il ne s'agissait pas moins d'opérations valables et réelles qui j étaient ce qu'elles paraissaient être et sur lesquelles les parties ont réglé leurs actes. Il a refusé d'appliquer la définition donnée au terme «trompe-l'œil» dans l'arrêt *Le ministre du Revenu*

panies had no *bona fide* business purpose (2) by the definition of sham in the *Leon* case "the interposition of the management companies was a sham" (3) the facts of this case are not different from the *Leon* case, erred in law in failing to conclude that the *Leon* decision governed this case. The appellant also submits that the management companies were acting as agents of the respondents, and the income was employment income taxable in the hands of those who earned it.

*Held*, the appeals should be dismissed. Before the completion of the hearing of this appeal, the Supreme Court of Canada pronounced judgment in *Stubart Investments Limited v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536. It rejected the view that a transaction may be disregarded for tax purposes solely on the basis that it was entered into without an independent business purpose, although it noted that section 137 might apply on the ground that the transaction falls within the expression "artificial transaction". Following the *Stubart* decision, the lack of business purpose was irrelevant for the purposes of determining whether or not the income should be taxable in the respondents' hands.

As to the allegation that "the interposition of the management companies was a sham" according to the definition of sham in the *Leon* case, the Supreme Court of Canada held that the *Leon* case seems to have been isolated on its factual base by the *Massey Ferguson* case. There is no sham here, applying the definition of sham from *Snook v. London & West Riding Investments, Ltd.*, adopted by the Supreme Court of Canada in *Minister of National Revenue v. Cameron*, that is, acts that "are intended 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".

The facts differ from *Leon* because here the transactions were found to be valid and complete.

The other attacks also fail. The transactions were not shams. They were full, complete and legal transactions. The two management companies were not "bare incorporations". They were fully clothed with all the legal relationships properly documented and acted upon. The respondents were never entitled to receive directly the amounts paid by Design to the management companies, nor could they personally have sued Design for the recovery of unpaid monies. There is no evidence that the monies received from Design were received as an agent, trustee or nominee of the respondents. The evidence is all to the contrary.

Section 137 does not apply since it was not relied upon by the appellant.

*national c. Leon*, [1977] 1 C.F. 249 (C.A.). L'appelante fait valoir qu'ayant conclu (1) que l'intervention des sociétés de gestion n'avait pas de fin commerciale véritable, (2) que, suivant la définition de trompe-l'œil dans l'arrêt *Leon*, «l'intervention des sociétés de gestion [constituait] un trompe-l'œil» et (3) que les faits en l'espèce ne sont pas différents de ceux dans l'affaire *Leon*, le premier juge a commis une erreur de droit en ne concluant pas que l'arrêt *Leon* s'applique à la présente instance. L'appelante allègue en outre que les sociétés de gestion étaient les mandataires des intimés, que le revenu en cause a été tiré d'un emploi et que les personnes qui l'ont gagné sont imposables à l'égard de ce revenu.

*Arrêt*: les appels doivent être rejetés. Avant que l'audience en appel ne soit terminée, la Cour suprême du Canada a rendu l'arrêt *Stubart Investments Limited c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, dans lequel elle a rejeté le point de vue selon lequel il est possible d'écarter une opération du point de vue fiscal uniquement parce qu'elle n'a pas de but commercial distinct. La Cour suprême a toutefois fait remarquer que l'article 137 pourrait s'appliquer si l'opération relève de la définition d'«opérations factices». Compte tenu de l'arrêt *Stubart*, l'absence de fin commerciale n'a rien à voir avec la détermination de l'assujettissement des intimés à l'impôt sur le revenu.

Quant à l'allégation que «l'intervention des sociétés de gestion [constituait] un trompe-l'œil» selon la définition donnée à ce terme dans l'arrêt *Leon*, la Cour suprême du Canada a conclu que l'arrêt *Massey Ferguson* semble avoir isolé l'affaire *Leon* en fonction de ses données de fait. Suivant la définition de trompe-l'œil donnée dans l'arrêt *Snook v. London & West Riding Investments, Ltd.* et adoptée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Ministre du Revenu national c. Cameron*, il n'y a pas eu de trompe-l'œil en l'espèce. C'est-à-dire qu'on n'a rien fait «dans l'intention de faire croire à des tiers ou à la cour [qu'ils créent] entre les parties des obligations et droits légaux différents des obligations et droits légaux réels (s'il en est) que les parties ont l'intention de créer».

Les faits en la présente instance sont différents de ceux dans l'affaire *Leon* parce que les opérations dont il s'agit ici ont été jugées valables et complètes.

Les autres moyens doivent aussi être rejetés. Les opérations en cause n'étaient pas du trompe-l'œil. Elles étaient complètes, parfaites et valables en droit. Les deux sociétés de gestion n'étaient pas «de simples entités constituées en sociétés, sans plus». Elles avaient pleine capacité, tous les rapports juridiques ont été dûment constatés par écrit et les intéressés ont agi en conséquence. Les intimés n'ont jamais eu le droit de toucher directement les montants versés par Design aux sociétés de gestion. Ni auraient-ils pu, en leur propre nom, poursuivre Design en recouvrement de tout montant payé. Il n'y a rien qui tende à établir que les sommes payées par Design ont été reçues au nom des intimés par leurs sociétés de gestion agissant soit à titre de mandataires, de fiduciaires ou de personnes désignées. La preuve va toute dans le sens contraire.

L'article 137 ne s'applique pas parce que l'appelante ne l'a pas invoqué.

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## FOLLOWED:

*Stuart Investments Limited v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536.

## APPLIED:

*Minister of National Revenue v. Cameron*, [1974] S.C.R. 1062; *Snook v. London & West Riding Investments, Ltd.*, [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.).

## DISTINGUISHED:

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

## REFERRED TO:

*Atinco Paper Products Limited v. The Queen* (1978), 78 DTC 6387 (F.C.A.); *W.T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Comrs.*, [1981] 2 W.L.R. 449 (H.L.); *Inland Revenue v. Burmah Oil Co. Ltd.*, [1981] T.R. 535 (H.L.); *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson*, [1984] 1 All E.R. 530 (H.L.); *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.).

## COUNSEL:

*John R. Power, Q.C.* and *Deen C. Olson* for appellant.  
*Donald G. Bowman, Q.C.* and *Maralynne A. Monteith* for respondents.

## SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.  
*Stikeman, Elliott*, Toronto, for respondents.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

URIE J.: This appeal from a judgment of the Trial Division [*sub nom. Vivian v. The Queen*, [1983] 2 F.C. 427] was heard together with an appeal from a similar judgment in *The Queen v. Vivian*, Appeal No. 434-83 so that the reasons herein shall apply with equal force to the *Vivian* appeal subject only to the appropriate adjustments in amounts necessitated by the circumstances applicable in the latter case and which amounts the parties have agreed upon, as I understand it. The Trial Division in this case allowed the respondent's appeal from income tax assessments made by the Minister of National Revenue who had assessed as income of the respondent, amounts paid by Newfoundland Design Associates Limited ("Design")

## JURISPRUDENCE

## DÉCISION SUIVIE:

*Stuart Investments Limited c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536.

## DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Ministre du Revenu national c. Cameron*, [1974] R.C.S. 1062; *Snook v. London & West Riding Investments, Ltd.*, [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.).

## DISTINCTION FAITE AVEC:

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

## DÉCISIONS CITÉES:

*Atinco Paper Products Limited c. La Reine* (1978), 78 DTC 6387 (C.F. Appel); *W.T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Comrs.*, [1981] 2 W.L.R. 449 (H.L.); *Inland Revenue v. Burmah Oil Co. Ltd.*, [1981] T.R. 535 (H.L.); *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson*, [1984] 1 All E.R. 530 (H.L.); *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).

## AVOCATS:

*John R. Power, c.r.*, et *Deen C. Olson* pour l'appelante.  
*Donald G. Bowman, c.r.*, et *Maralynne A. Monteith* pour les intimés.

## PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelante.  
*Stikeman, Elliott*, Toronto, pour les intimés.

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

LE JUGE URIE: Cet appel attaquant une décision de la Division de première instance [*sub nom. Vivian c. La Reine*, [1983] 2 C.F. 427] a été entendu en même temps qu'un appel interjeté contre une décision semblable, *La Reine c. Vivian* (n° du greffe: A-434-83), de sorte que les présents motifs s'appliqueront aussi à l'affaire *Vivian*, sous réserve seulement des modifications des montants qui s'imposent en raison des circonstances particulières de celle-ci, montants sur lesquels, à ce que j'ai cru comprendre, les parties se sont mises d'accord. En l'espèce, la Division de première instance a accueilli l'appel formé par l'intimé contre les cotisations d'impôt sur le revenu établies par le ministre du Revenu national qui avait inclus dans le

to Rex T. Parsons Management Limited. In the *Vivian* case the name of the management company was Frederick G. Vivian Management Limited and the respondent Vivian in that case had been assessed for income tax on amounts received by his management company from Design. The "management companies" will hereinafter be so designated. In each case the personal assessments in issue are for their 1975, 1976, 1977 and 1978 taxation years.

The relevant facts upon which there is little dispute may be briefly stated. The shares of Design, which was incorporated in Newfoundland in 1963, were at all material times, owned equally by Parsons, Vivian and their respective wives, or by two holding companies, the voting shares of which were wholly owned by them. Design is an engineering firm. Parsons and Vivian are professional engineers licensed to practice their profession in Newfoundland. The management companies were similarly licensed as, presumably, was Design. From the date of Design's incorporation until October 1, 1975, both the respondent and Vivian were employed by Design and rendered their engineering and management services to that company.

By certificates of incorporation dated September 30, 1975, the respondents Parsons and Vivian obtained voting control of their respective management companies. The objects of the companies were identical and need not be spelled out here. Suffice it to say, they were licensed to practice engineering in Newfoundland. Parsons and Vivian resigned from Design and became employees of their respective management companies. All the services which prior to October 1, 1975 they had performed for Design, were now rendered for their respective management companies. They received salaries for such services, as did their wives, from the management company bearing their names. Each management company performed services for Design for which that company was billed by the company performing the services although the work was entirely done by Parsons or Vivian, personally. The management companies entered into contracts with Design, the terms of which

revenu de l'intimé des montants versés par Newfoundland Design Associates Limited («Design») à Rex T. Parsons Management Limited. Dans l'affaire *Vivian*, la société de gestion en cause est a Frederick G. Vivian Management Limited et, aux fins de la fixation de l'impôt sur le revenu de l'intimé Vivian, on a tenu compte de certains montants que sa société de gestion avait reçus de Design. Les «sociétés de gestion» seront ci-après b désignées par ce nom. Il s'agit dans les deux cas des cotisations personnelles pour les années d'imposition 1975, 1976, 1977 et 1978.

Les faits pertinents ne soulèvent guère de contestation et peuvent être exposés brièvement. À c toutes les époques en cause, les actions de Design, qui a été constituée en société à Terre-Neuve en 1963, étaient la propriété en parts égales de Parsons, de Vivian et de leurs épouses respectives ou d deux sociétés de portefeuille dont ils possèdent toutes les actions donnant droit de vote. Design est une société d'ingénieurs-conseils. Parsons et Vivian sont des ingénieurs autorisés à exercer leur profession à Terre-Neuve. Les sociétés de gestion, et d probablement Design, bénéficiaient de la même autorisation. Depuis la date de sa constitution en e société jusqu'au 1<sup>er</sup> octobre 1975, Design employait l'intimé et Vivian à titre d'ingénieurs et d'administrateurs. f

Par des certificats de constitution en société datés du 30 septembre 1975, les intimés Parsons et Vivian ont acquis la majorité des actions donnant b droit de vote de leurs sociétés de gestion respectives. Point n'est besoin de préciser ici les objets de ces sociétés, qui sont d'ailleurs identiques. Il suffit de signaler qu'elles sont autorisées à exercer la profession d'ingénieur à Terre-Neuve. Parsons et h Vivian ont quitté Design pour devenir employés de leurs sociétés de gestion respectives. Tous les services que, antérieurement au 1<sup>er</sup> octobre 1975, ils avaient fournis à Design, ils les offraient maintenant à leurs sociétés de gestion. En échange de ces services, chacun recevait de la société de gestion portant son nom une rémunération et leurs épouses aussi touchaient un salaire. L'une et l'autre sociétés de gestion faisaient profiter Design de leurs services et présentaient à celle-ci des factures à j l'égard de ces services, bien qu'il se soit agi exclusivement des services personnels de Parsons ou de

were strictly complied with. In fact, all documentation called for in establishing the relationships between Design, the management companies, certain trusts which were set up and Parsons and Vivian personally, was meticulously drawn and the terms strictly complied with by all parties—a fact conceded by counsel for the appellant.

Each management company maintained an office in the residence of its controlling shareholder and each had its own telephone listing. Services were offered to and performed for, clients other than Design, although the bulk of the work came from Design. Where services were required by either management company which they were unable to render themselves, Design usually, but not always, performed them and billed at the tariff rates prescribed by the Association of Professional Engineers of Newfoundland.

The learned Trial Judge reviewed all of the evidence relating particularly to the reasons advanced by them for the complex rearrangement of their business affairs but, for reasons that will be seen shortly, it is unnecessary for me to do so. The foregoing summary is sufficient to provide a factual understanding for the disposition which I propose for the appeals. In the result, the Trial Judge made the following key findings [at pages 433-434]:

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.* ([1967] 1 All E.R. 518 (C.A.)) [at page 528]:

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

Vivian. Les sociétés de gestion ont conclu avec Design des contrats dont les conditions ont été respectées à la lettre. En fait, on a apporté un soin méticuleux à la rédaction de tous les documents nécessaires pour préciser les rapports entre Design, les sociétés de gestion, certaines fiducies qui ont été constituées, et entre Parsons et Vivian personnellement, et toutes les parties se sont conformées rigoureusement à leurs conditions, ce que reconnaît d'ailleurs l'avocat de l'appelante.

Chaque société de gestion a un bureau à la résidence de son principal actionnaire et chacune a une ligne téléphonique distincte. Leurs services étaient offerts et fournis à des clients autres que Design, mais celle-ci était leur client le plus important. Lorsqu'on demandait à l'une ou l'autre société de gestion un service qu'elle était incapable de fournir elle-même, elle pouvait généralement, mais pas toujours, compter sur Design pour le fournir, auquel cas Design exigeait paiement selon les taux prescrits dans le tarif de l'*Association of Professional Engineers of Newfoundland*.

Le juge de première instance a passé en revue l'ensemble de la preuve se rapportant particulièrement aux motifs invoqués par les intimés pour ce réaménagement complexe de leurs affaires mais, pour des raisons qui deviendront apparentes plus loin, il n'est pas nécessaire que je procède de la même façon. Le bref exposé que je viens de présenter suffit à une compréhension des faits sur lesquels s'appuie la solution que je propose en l'espèce. Reproduisons donc les conclusions principales du premier juge [aux pages 433 et 434]:

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.* ([1967] 1 All E.R. 518 (C.A.)) [à la page 528]:

[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

documents to be a "sham", 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. (*Stubart Investments Limited v. Her Majesty The Queen* [(1981), 81 DTC 5120 [F.C.A.]], at p. 5123; *Spur Oil Ltd. v. The Queen*, [1982] 2 F.C. 113 [C.A.], at p. 126.)

He then referred to decisions of this Court in *Minister of National Revenue v. Leon*, [1977] 1 F.C. 249 (C.A.), at pages 256-257, *Massey Ferguson Limited v. The Queen*, [1977] 1 F.C. 760 (C.A.), at page 772, *Stubart Investments Limited v. Her Majesty The Queen* (1981), 81 DTC 5120 (F.C.A.), at pages 5124 ff. and *Atinco Paper Products Limited v. The Queen* (1978), 78 DTC 6387 (F.C.A.), at page 6395. After carefully considering the *ratio decidendi* of those cases, he concluded that, unlike the transactions or series of transactions in issue in *Atinco* and *Stubart*, which this Court held not to have accomplished what they purported to accomplish, in this case they did exactly what they purported to do. [At page 436 he stated:]

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.

It is from those judgments that these appeals were brought in Toronto.

Argument on the appeals commenced on June 6, 1984 but did not conclude on that day. As a result, the hearing was adjourned to resume in Ottawa on June 25, 1984 and was completed on that day. In the meantime, the Supreme Court of Canada pro-

... que, pour que des 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 fédérale (*Stubart Investments Limited c. Sa Majesté La Reine* [(1981), 81 DTC 5120 [C.F. Appel]], à la p. 5123; *Spur Oil Ltd. c. La Reine*, [1982] 2 C.F. 113 [C.A.], à la p. 126) 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)].

Le premier juge s'est ensuite référé aux arrêts de cette Cour *Le ministre du Revenu national c. Leon*, [1977] 1 C.F. 249 (C.A.), aux pages 256 et 257, *Massey Ferguson Limited c. La Reine*, [1977] 1 C.F. 760 (C.A.), à la page 772, *Stubart Investments Limited c. Sa Majesté La Reine* (1981), 81 DTC 5120 (C.F. Appel), aux pages 5124 et suiv. et *Atinco Paper Products Limited c. La Reine* (1978), 78 DTC 6387 (C.F. Appel), à la page 6395. Après avoir soigneusement examiné les considérants de chacun de ces arrêts, il a conclu que, à la différence des opérations ou de la série d'opérations en cause dans les arrêts *Atinco* et *Stubart*, qui, de l'avis de cette Cour, n'ont pas eu l'effet qu'elles étaient censées avoir, celles en l'espèce ont eu exactement l'effet voulu. [Il a dit, à la page 436:]

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.

Les présents appels, interjetés à Toronto, attaquent ces décisions.

Les débats en appel ont commencé le 6 juin 1984, mais ne se sont pas terminés ce jour-là. Par conséquent, il y a eu ajournement de l'audience qui devait reprendre à Ottawa le 25 juin 1984; elle a pris fin le même jour. Dans l'intervalle, soit le 7

nounced judgment on June 7, 1984 [[1984] 1 S.C.R. 536] in the appeal from the judgment of this Court in *Stubart Investments Limited, supra*. Each of the parties was given an opportunity to prepare and file supplementary memoranda of fact and law as to the effect the *Stubart* decision on the cases at bar. Each counsel availed himself of this opportunity and, in fact, the appeals were fully argued both on the pre- and post-*Stubart* arguments. It is my opinion that that decision effectively disposed of all attacks on the impugned judgments, for the reasons which I shall set out briefly hereinafter.

In his original memorandum of fact and law, counsel for the appellant couched his objection to the judgments appealed from in the following way:

The Deputy Attorney General of Canada respectfully submits that the learned Trial Judge after concluding that

(a) the interposition of the management company had no *bona fide* business purpose;

(b) by the definition of sham as determined by this Court in *Leon*

“... the interposition of the management companies was a sham.”

(c) the facts of the present case are not different from *Leon*

erred at law in failing to conclude that the *Leon* decision of this Court governed the present appeals.

Mr. Justice Estey in the *Stubart* case, after discussing the three House of Lords decisions in *W.T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Comrs.*, [1981] 2 W.L.R. 449; *Inland Revenue v. Burmah Oil Co. Ltd.*, [1981] T.R. 535 and *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson*, [1984] 1 All E.R. 530, as they relate to the necessity for a transaction to have a “business purpose” if it is, perhaps, successfully to survive scrutiny in tax avoidance schemes, put the issue in the Canadian context in this passage from his reasons for judgment at page 564:

Section 137 might arguably apply on the grounds that the transaction falls within the reach of the expression “artificial transaction” but the taxing authority has not advanced this position in support of the tax claim here made. However, there remains the larger issue as to whether Canadian law recognizes, as a principle of interpretation, that the conduct of the taxpayer, not dictated by a genuine commercial or business

juin 1984, la Cour suprême du Canada avait rendu son arrêt [[1984] 1 R.C.S. 536] dans le cadre du pourvoi contre la décision de cette Cour dans *Stubart Investments Limited*, précité. On a donc permis à chaque partie de préparer et de déposer un exposé supplémentaire des faits et du droit, portant sur l’effet de l’arrêt *Stubart* sur les présentes instances. Les avocats se sont prévalus de cette possibilité et, de fait, on a pu en appel avoir des débats complets sur les arguments fondés sur la situation antérieure à l’arrêt *Stubart* et sur ceux fondés sur la situation postérieure à cet arrêt. À mon avis, il s’agit là d’un arrêt qui a pour effet de rendre impuissante toute attaque dirigée contre les décisions en cause. J’expose brièvement ci-après les motifs qui m’ont amené à cette conclusion.

Dans son exposé initial des faits et du droit, l’avocat de l’appelante avait formulé de la manière suivante son opposition aux décisions portées en appel:

[TRADUCTION] Le sous-procureur général du Canada soutient respectueusement que le premier juge, ayant conclu

a) que l’intervention de la société de gestion n’avait pas de fin commerciale authentique,

b) que, suivant la définition de «trompe-l’œil» établie par cette Cour dans l’arrêt *Leon*,

«... l’intervention des sociétés de gestion [constituait] un trompe-l’œil»,

c) que les faits en l’espèce ne sont pas différents de ceux dans l’affaire *Leon*,

a commis une erreur de droit en ne concluant pas que l’arrêt *Leon* de cette Cour s’applique aux présents appels.

Dans l’arrêt *Stubart*, le juge Estey, après un examen de ce que disent trois arrêts de la Chambre des lords [*W.T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Comrs.*, [1981] 2 W.L.R. 449; *Inland Revenue v. Burmah Oil Co. Ltd.*, [1981] T.R. 535 et *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson*, [1984] 1 All E.R. 530, sur la nécessité d’une «fin commerciale» pour qu’une opération qui s’inscrit dans le cadre d’un plan d’évitement de l’impôt puisse résister à l’examen, situe la question dans son contexte canadien; il dit, à la page 564 de ses motifs de jugement:

On pourrait soutenir que l’art. 137 s’applique parce que l’opération relève de la définition d’«opérations factices», mais les autorités fiscales n’ont pas invoqué cet argument pour justifier la cotisation en l’espèce. Toutefois, il reste à déterminer la question plus générale de savoir si le droit canadien reconnaît, à titre de principe d’interprétation, que la conduite du contribuable qui n’est pas motivée par un véritable objet commercial,

purpose, and being designed wholly for the avoidance of tax otherwise impacting under the statute, can be set aside on the basis of *Furniss, supra*, or *Helvering, supra*, as though the transaction were, in fact and in law, a "sham".

After a thorough analysis of applicable case law from the United Kingdom, the United States, Australia and Canada, Mr. Justice Estey concluded at page 575 that:

I would therefore reject the proposition that a transaction may be disregarded for tax purposes solely on the basis that it was entered into by a taxpayer without an independent or *bona fide* business purpose. . . .

Later on, in the guidelines he propounded for the use of courts in such cases, Estey J. said that where the facts record no *bona fide* business purpose for a transaction, section 137 may be found to be applicable. That section was not relied upon by the appellant in these appeals.

The first of the alleged errors in the Trial judgment is thus disposed of since the learned Trial Judge had found that, although there was no real business purpose in the creation of the management companies, the transactions were valid, subsisting, were what they purported to be and were both acted upon and relied upon by the parties. In other words, the lack of business purpose was, in the circumstances of these cases, irrelevant for the purposes of determining whether or not their income should be taxable in their hands.

As to the allegation that "the interposition of the management companies was a sham" according to the definition of sham in the *Leon* case, Estey J. had this to say at page 570:

*Leon, supra*, at its highest, is a modification of the sham test, but it seems to have been isolated on its factual base by *Massey-Ferguson, supra*.

At pages 572 and 573 he reiterated that the Supreme Court of Canada in *Minister of National Revenue v. Cameron*, [1974] S.C.R. 1062, at page 1068 had adopted the definition of sham restated by Lord Diplock in *Snook v. London & West Riding Investments, Ltd., supra* [at page 528], who found that no sham was there present because no acts had been taken:

. . . which are intended by them to give to third parties or to the court the appearance of creating between the parties legal

mais vise uniquement à diminuer l'impôt autrement payable en vertu de la Loi, peut être écartée en application des arrêts *Furniss* ou *Helvering*, précités, parce que l'opération, en fait et en droit, constitue un trompe-l'œil.

Après une analyse approfondie de la jurisprudence pertinente du Royaume-Uni, des États-Unis, de l'Australie et du Canada, le juge Estey, à la page 575, arrive à la conclusion suivante:

Je suis donc d'avis de rejeter la proposition selon laquelle il est possible d'écarter une opération du point de vue fiscal uniquement parce que le contribuable l'a faite sans but commercial distinct ou véritable. . . .

Plus loin, dans les principes directeurs qu'il propose à l'intention des tribunaux pour ce type de cas, le juge Estey dit que, si les faits ne révèlent pas l'existence d'un but commercial véritable, l'article 137 peut trouver application. L'appelante n'a toutefois pas invoqué cette disposition en l'espèce.

Voilà donc qui tranche la question de la première erreur dont la décision de première instance serait entachée, puisque le premier juge a conclu que, même si la création des sociétés de gestion n'avait pas de fin commerciale véritable, il ne s'agissait pas moins d'opérations valables et réelles qui étaient ce qu'elles paraissaient être et sur lesquelles les parties ont réglé leurs actes. En d'autres termes, l'absence de fin commerciale, dans les circonstances des présentes instances, n'a rien à voir avec la détermination de l'assujettissement des parties à l'impôt sur le revenu.

Quant à l'allégation que «l'intervention des sociétés de gestion [constituait] un trompe-l'œil» selon la définition donnée à ce terme dans l'arrêt *Leon*, le juge Estey déclare, à la page 570:

L'arrêt *Leon*, précité, est tout au plus une variante du critère du trompe-l'œil, mais l'arrêt *Massey-Ferguson*, précité, semble l'avoir isolé en fonction de ses données de fait.

Aux pages 572 et 573, il répète que, dans l'arrêt *Ministre du Revenu national c. Cameron*, [1974] R.C.S. 1062, à la page 1068, la Cour suprême du Canada a adopté la définition de trompe-l'œil reprise par lord Diplock dans l'arrêt *Snook v. London & West Riding Investments, Ltd.*, précité [à la page 528]. Lord Diplock a conclu qu'il n'y avait pas de trompe-l'œil parce que les parties n'avaient rien fait:

[TRADUCTION] . . . dans l'intention de faire croire à des tiers ou à la cour qu'ils créent entre les parties des obligations et droits

rights and obligations different from the actual legal rights and obligations (if any) which the parties intend to create.

Since counsel for the appellant conceded that, using this test, there was no sham in these cases, the second allegation of error fails.

As to the facts here being not different from those in *Leon*, I merely need say that the transactions in these appeals were found by the Trial Judge to be valid and complete transactions in every respect. I agree with that conclusion. They were, thus, unlike those in *Leon* and *Atinco*, *supra*, in that they were in law valid, fully complete transactions in the same way that the transaction in the *Stuart* case was found by the Supreme Court to be. The third allegation of error cannot, therefore, withstand scrutiny.

Upon the resumption of the appeals, counsel for the appellant argued that:

(a) the monies paid to the management companies, should be taxed in the hands of those who earned it, namely, Parsons and Vivian;

(b) the income in dispute was not income from a business carried on by the management companies on their own behalf—at most, at law, the only relationship created by Parsons and Vivian with their respective management companies was but a simple agency relationship between them and the bare incorporations so established;

(c) the income in dispute is income from employment and as such is not the income of the management companies—it is the income of Parsons and Vivian who earned it;

(d) the fact of its diversion does not alter its taxability whether pursuant to legal arrangements or otherwise; and

(e) the appearance created by the documentation is not reality.

Dealing with (e) first. I gather that this means the transactions must be shams. The Trial Judge found them not to be shams and, as I understood him, appellant's counsel conceded that "sham" within the *Snook* definition thereof, was not

légaux différents des obligations et droits légaux réels (s'il en est) que les parties ont l'intention de créer.\*

Puisque l'avocat de l'appelante reconnaît que, selon ce critère, il n'y a pas non plus de trompe-l'œil en l'espèce, la deuxième allégation d'erreur ne peut être retenue.

Sur la ressemblance des faits de la présente instance et de ceux dans l'affaire *Leon*, je me contente de signaler la conclusion du premier juge que les opérations en cause sont à tout point de vue valables et complètes. J'adopte cette conclusion. À la différence donc de celles dont il s'agit dans les arrêts *Leon* et *Atinco*, précités, les opérations qui nous intéressent étaient en droit parfaites et valables ainsi que l'était, selon la Cour suprême, celle dont il est question dans l'arrêt *Stuart*. Par conséquent, la troisième allégation d'erreur ne résiste pas à l'examen.

À la reprise de l'audience en cette Cour, l'avocat de l'appelante a fait valoir:

a) que Parsons et Vivian avaient gagné l'argent versé aux sociétés de gestion et que c'était donc eux qui devaient être assujettis à l'impôt sur le revenu;

b) que le revenu en cause ne provenait pas d'un commerce exploité par les sociétés de gestion à leur propre compte; qu'en droit le rapport établi par Parsons et Vivian entre eux-mêmes et leurs sociétés de gestion respectives, simples entités constituées en sociétés sans plus, n'était tout au plus qu'un simple mandat;

c) qu'il s'agit en l'espèce d'un revenu tiré d'un emploi qui, à ce titre, n'est pas le revenu des sociétés de gestion, mais celui des personnes qui l'ont gagné, en l'occurrence Parsons et Vivian;

d) que le fait de reporter ce revenu sur les sociétés, quel que soit le moyen employé, ne change rien à son caractère imposable; et

e) que les documents en cause ne traduisent pas la situation véritable.

Prenant d'abord le point e), je présume qu'on veut dire par là que les opérations en cause sont du trompe-l'œil. Or, le premier juge a conclu que ce n'était pas le cas et, si j'ai bien compris, l'avocat de l'appelante a reconnu que nous ne nous trouvons

\* Cette version est celle qu'a adoptée la Cour suprême du Canada dans *Stuart Investments Limited c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536.

present on the facts of this case. That he was bound to make such a concession is clear from the record as I read it. This ground, therefore, must fail.

As to the other four grounds, the facts and circumstances all lead “inexorably to the conclusion” that the formation of the management companies, the resignations of Parsons and Vivian from Design, their employment by the management companies, the operation of those companies in the business of professional engineering whose major, but not only, client was Design, from premises distinct from Design and without one tittle of evidence of an agency relationship with anyone, were full, complete and legal transactions. The two management companies were not “bare incorporations”—they were fully clothed with all the legal relationships properly documented and acted upon. To ignore them would be to ignore the legal realities of corporate entities and the complete transactions created by the valid agreements which they entered into, particularly those between the management companies and Design. Neither Parsons nor Vivian was ever entitled to receive directly the amounts paid by Design to the management companies pursuant to those agreements nor could they, personally, have sued Design for the recovery of unpaid monies. There is absolutely no evidence that the monies received from Design were received as an agent, trustee or nominee of either Parsons or Vivian. The evidence is all to the contrary. Therefore, these attacks, too must fail.

I should not leave this appeal without quoting Mr. Justice Estey at pages 572-573 of his opinion. It is wholly applicable to these appeals and brings the fallacy of the appellant's case into sharp focus in respect of the element of sham which, while certainly not so couched, has to be the essence of the appellant's supplementary argument.

pas ici devant un «trompe-l'œil» au sens de la définition formulée dans la décision *Snook*. Selon moi, il ressort clairement du dossier que l'avocat n'a pu faire autrement que reconnaître cela. Ce moyen est donc sans fondement.

Pour ce qui est des quatre autres moyens, les circonstances et les faits mènent tous [TRADUCTION] «inexorablement à la conclusion» que la création des sociétés de gestion, la démission de Parsons et de Vivian de Design, leur engagement par les sociétés de gestion, l'exploitation par ces sociétés, dans des locaux distincts de ceux de Design, d'un commerce d'ingénierie dont le client principal était Design, et ce, sans même qu'il y ait un soupçon de preuve quant à l'existence d'un mandat, constituaient des opérations complètes, parfaites et valables en droit. Les deux sociétés de gestion n'étaient pas [TRADUCTION] «de simples entités constituées en sociétés, sans plus». Elles avaient pleine capacité; tous les rapports juridiques ont été dûment constatés par écrit et les intéressés ont agi en conséquence. On ne saurait faire comme si ces sociétés n'existaient pas sans faire abstraction à la fois de la réalité juridique des entités constituées en sociétés et du caractère complet des opérations résultant des contrats valides conclus par ces entités, particulièrement ceux intervenus entre les sociétés de gestion présentement en cause et Design. Ni Parsons ni Vivian n'a jamais eu le droit de toucher directement les montants versés par Design aux sociétés de gestion conformément auxdits contrats. Ni auraient-ils pu, en leur propre nom, poursuivre Design en recouvrement de tout montant impayé. Il n'y a absolument rien qui tende à établir que les sommes payées par Design ont été reçues au nom de Parsons ou de Vivian par leurs sociétés de gestion agissant soit à titre de mandataires, de fiduciaires ou de personnes désignées. La preuve va toute dans le sens contraire. En conséquence, ces moyens doivent aussi être rejetés.

Avant de terminer, il serait bon de citer les propos du juge Estey aux pages 572 et 573 de ses motifs. Ces propos s'appliquent parfaitement en l'espèce et mettent en relief les failles dans les arguments de l'appelante concernant l'existence d'un trompe-l'œil, car, bien qu'on ne le dise pas expressément, il s'agit là de l'élément essentiel du moyen supplémentaire de l'appelante.

The documents establishing and executing the arrangement between the parties were all in the records of the parties available for examination by the authorities. There has been no suggestion of backdating or buttressing the documentation after the event. The transaction and the form in which it was cast by the parties and their legal and accounting advisers cannot be said to have been so constructed as to create a false impression in the eyes of a third party, specifically the taxing authority. The appearance created by the documentation is precisely the reality. Obligations created in the documents were legal obligations in the sense that they were fully enforceable at law. . . . There is, in short, a total absence of the element of deceit, which is the heart and core of a sham. The parties, by their agreement, accomplish their announced purpose. The transaction was presented by the taxpayer to the tax authority for a determination of the tax consequence according to the law. I find no basis for the application in these circumstances of the doctrine of sham as it has developed in the case law of this country.

For all of the foregoing reasons the attempts to distinguish the *Stubart* case fail. I would, accordingly, dismiss both appeals with costs.

RYAN J.: I concur.

STONE J.: I agree.

Les documents qui déterminent et donnent effet à la convention intervenue entre les parties se trouvaient tous présents dans les archives des parties et les autorités pouvaient en prendre connaissance. Il n'a pas été question de documents ant-datés ou de falsification de documents après les événements. On ne peut soutenir que l'opération elle-même et la forme dans laquelle les parties, leurs conseillers juridiques et comptables l'ont réalisée l'ont été de manière à créer une fausse impression pour les tiers, notamment les autorités fiscales. L'apparence créée par les documents correspond précisément à la réalité. Les obligations prévues dans les documents étaient des obligations juridiques dans le sens qu'elles étaient absolument exécutoires en droit . . . En bref, il y a absence totale de l'élément de tromperie qui est au cœur même du trompe-l'œil. Par leur convention, les parties ont fait ce qu'elles avaient dit vouloir faire. Le contribuable a soumis l'opération aux autorités fiscales pour en faire déterminer les conséquences fiscales en droit. Dans ces circonstances, rien ne justifie à mon avis d'appliquer la doctrine du trompe-l'œil qui découle de la jurisprudence de ce pays.

Pour tous les motifs exposés dans les présents motifs, les tentatives de faire une distinction avec l'arrêt *Stubart* échouent. Par conséquent, je suis d'avis de rejeter les deux appels avec dépens.

LE JUGE RYAN: J'y souscris.

LE JUGE STONE: Je suis d'accord.