

T-3692-72

T-3692-72

The Queen (Plaintiff)

v.

Canadian-American Loan and Investment Corporation Limited (Defendant)

Trial Division, Cattanach J.—Vancouver, November 26, 1973; Ottawa, January 8, 1974.

Income tax—Operation of marina by defendant—Sale of assets and building and lease-back—Continuation of same business—Transfer of interest in lease to G company (in a loss position)—Not an arm's length transaction—Whether income from property or business—Income Tax Act, s. 23.

The defendant company leased to G company (then in a loss position) land constituting one quarter of the premises in which the defendant company operated a marina. A building used by the defendant for the storage of small boats was situated on the leased land. The lease contained an assignment to G company of the defendant's revenue for boat storage.

In its return for the taxation year 1967, the defendant declared the sum of \$4,500 received as rent under the lease but not the sum of \$9,528.60 being the difference between \$14,028.60 paid to the defendant for storage and assigned to G company and the \$4,500. The Minister assessed the defendant for the total of these amounts. The Tax Appeal Board (now the Tax Review Board) disallowed the assessment.

Held, allowing the appeal, that the defendant company was not dealing at arm's length with G company and that, if it were not for the exception in the concluding words of section 23 of the *Income Tax Act*, "unless the income is from property and the taxpayer transferred or assigned the property", the amounts transferred to G company would be included in the defendant's income.

Even if there was a transfer of property, all G company did was to pay rental to the defendant and receive transfer of the amounts paid to the defendant by its customers for storage. These amounts represented income from one part of its marina operation, without any change in the operation as conducted before the lease. In that part the defendant was conducting the business of a warehouseman. The income so generated was therefore income from a business and not "income from property".

Wertman v. M.N.R. [1965] 1 Ex.C.R. 629, applied.

INCOME tax appeal.

La Reine (Demanderesse)

c.

Canadian-American Loan and Investment Corporation Limited (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Cattanach—Vancouver, le 26 novembre 1973; Ottawa, le 8 janvier 1974.

Impôt sur le revenu—La défenderesse exploite un port de plaisance—Elle vendit des biens et des bâtiments qu'elle reloua et poursuivit la même entreprise—Cession d'une part du bail à la compagnie G (en déficit)—Lien de dépendance—S'agit-il d'un revenu tiré de biens ou d'une entreprise—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 23.

La compagnie défenderesse a loué à la compagnie G (alors en déficit) un terrain couvrant à peu près un quart des lieux où la défenderesse exploitait un port de plaisance. Sur ce terrain était sis un bâtiment servant d'entrepôt pour des bateaux de petit gabarit. Le bail prévoyait la cession à la compagnie G des revenus que tirait la défenderesse de l'entreposage des bateaux.

Dans sa déclaration d'impôt pour son année d'imposition 1967, la défenderesse a fait figurer la somme de \$4,500, soit le loyer versé en vertu du bail, mais n'a pas fait figurer la somme de \$9,528.60, soit la différence entre les \$14,028.60 versés à la défenderesse pour l'entreposage et cédés à la compagnie G, et lesdits \$4,500. La cotisation de la défenderesse, établie par le Ministre, incluait ces deux sommes. La Commission d'appel de l'impôt (appelée maintenant Commission de révision de l'impôt) rejeta la cotisation.

Arrêt: l'appel est accueilli; la compagnie défenderesse et la compagnie G avait, dans leur transaction, un lien de dépendance et, si ce n'était l'exception qui figure à la fin de l'article 23 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* «à moins que le revenu ne provienne de biens et que le contribuable n'ait également transporté ou cédé les biens», on aurait inclus les montants ainsi cédés à la compagnie G dans le revenu de la défenderesse.

Mais même s'il y avait transfert de biens, la compagnie G s'est contentée de verser à la défenderesse un loyer et de recevoir les sommes versées à la défenderesse par les clients de l'entrepôt. Ces sommes représentaient le revenu tiré d'une partie de l'exploitation du port de plaisance, sans que l'exploitation en ait été modifiée après la signature du bail. En cela, la défenderesse exploitait une entreprise d'entreposage. Le revenu en découlait était donc un revenu provenant d'une entreprise et non «un revenu provenant de biens».

Arrêt suivi: *Wertman c. M.R.N.* [1965] 1 R.C.É. 629.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

N. A. Chalmers, Q.C., and C. H. Fryers for plaintiff.

J. G. Smith for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

Russell and DuMoulin, Vancouver, for defendant.

AVOCATS:

N. A. Chalmers, c.r., et C. H. Fryers pour la demanderesse.

J. G. Smith pour la défenderesse.

a PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Russell et DuMoulin, Vancouver, pour la défenderesse.

CATTANACH J.—This is an appeal from a decision of the Tax Appeal Board (now the Tax Review Board) dated August 14, 1972 whereby the defendant's appeal to that Board from its assessment to income tax for its 1967 taxation year by the Minister of National Revenue was allowed.

The defendant is a joint stock company incorporated pursuant to the laws of the Province of Alberta and is registered under the laws of the Province of British Columbia as an extra-provincial company by virtue of which registration it is authorized to carry on its business in that Province.

The corporate name of the defendant is mis-descriptive of the venture carried on by it in British Columbia. The defendant operated a marina known as the "Airport Marina" on the Fraser River.

The defendant had owned a tract of land facing that river on which was constructed a two storeyed frame building of sufficient dimensions to store about 250 small sized boats as well as a large fixed lifting device whereby a boat could be hoisted from the water by means of slings, transported in these slings along an overhead track by motor power to an appropriate spot to be placed upon a powered dolly on which the boat could be easily moved by one man inside the building for storage. The boat remained on the dolly on which it had been placed originally throughout the period of storage to facilitate the movement of the boat within the building. No boat was allocated a particular space in the building but rather the boats were moved about in the building for the

LE JUGE CATTANACH—Par les présentes, la demanderesse interjette appel d'une décision en date du 14 août 1972 par laquelle la Commission d'appel de l'impôt (appelée maintenant Commission de révision de l'impôt) a accueilli l'appel que la défenderesse aux présentes avait interjeté de la cotisation d'impôt sur le revenu établie par le ministre du Revenu national pour son année d'imposition 1967.

La défenderesse est une compagnie par actions incorporée conformément aux lois de la province de l'Alberta et elle est immatriculée en Colombie-Britannique, conformément aux lois de cette province, en tant que compagnie extra-provinciale, cette immatriculation lui permettant d'y exercer son entreprise.

La raison sociale de la compagnie défenderesse donne une idée inexacte de son activité en Colombie-Britannique. Elle exploite, sur les bords du fleuve Fraser, un port de plaisance appelé «Airport Marina».

La défenderesse était propriétaire d'un terrain en bordure dudit fleuve, sur lequel était construit un bâtiment à pans de bois de deux étages, assez vaste pour contenir 250 bateaux de petit gabarit ainsi qu'un gros engin de levage fixe permettant de hisser les embarcations hors de l'eau au moyen d'élingues, de les faire circuler au moyen d'un moteur le long d'un rail aérien jusqu'à l'endroit approprié où on les place sur un chariot à moteur qui permet à un homme seul de déplacer facilement le bateau à l'intérieur du bâtiment pour l'entreposer. Afin de faciliter le déplacement des bateaux à l'intérieur du bâtiment, on les laisse pendant toute la période d'entreposage sur le chariot sur lequel on les a placés au départ. Aucun bateau n'a de place

most convenient and maximum use of the storage facilities.

The defendant sold the land, buildings, wharves and equipment that it had used in the marina operation to a major oil company from which it forthwith leased back the land, buildings and other assets which had been sold by an instrument dated February 6, 1966 for a term of two years from March 1, 1966.

In addition the defendant had been the lessee of a water lot fronting on the upland property above mentioned from the North Fraser Harbour Commissioners. The major oil company which had purchased the upland property from the defendant also became the lessee of the water lot. The lease from the oil company to the defendant dated February 7, 1966 also included a lease back of the water lot.

The rental for the leased premises payable by the defendant to the lessor was \$125 monthly and a sum equal to the rentals paid by the lessor to the head lessor for the water lot.

After the lease-back of the premises by the defendant it continued the operation of the marina as it had done formerly. That operation included the inside storage of smaller boats in the building and the water mooring of up to 1,000 boats at facilities in the water lot. In addition the defendant operated two floats from one of which gasoline, oil and grease was sold and from the other a general store was conducted which I assume to be a business somewhat akin to that of a ship-chandler. In the course of the operation of the marina the defendant also rented equipment such as trailers on which the owner of a boat could transport his boat for winter storage at his own home or used to transport his boat to waters of his choice. The defendant also did washing and servicing of boats and some repair work.

The defendant was one of a group of companies with substantially the same shareholders and officers and served by common management and auditors.

réservée et on les déplace afin d'assurer l'utilisation optimale du hangar.

Par acte en date du 6 février 1966, la défenderesse vendit le terrain, les bâtiments, les appontements et l'équipement qu'elle avait utilisés pour exploiter le bassin, à une grande compagnie pétrolière qui lui reloua immédiatement le terrain, les bâtiments et autres équipements pour une période de deux ans à partir du 1^{er} mars 1966.

En outre, les commissaires du havre de North Fraser avaient loué à la défenderesse un plan d'eau longeant la propriété dans les terres. La grande compagnie pétrolière qui avait acheté ladite propriété à la défenderesse est aussi devenue locataire de ce plan d'eau. Le bail consenti à la défenderesse par la compagnie pétrolière, daté du 7 février 1966, porte aussi sur la relocation de ce plan d'eau.

Pour les locaux en question, la défenderesse et le bailleur se sont entendus sur un loyer de \$125 par mois, pour une somme égale au loyer que le bailleur payait au bailleur principal pour le plan d'eau.

Après avoir reloué les locaux, la défenderesse poursuivit l'exploitation du port de plaisance comme elle le faisait précédemment. Cette entreprise comprenait l'entreposage de bateaux de petit gabarit dans le hangar ainsi que l'amarrage d'au plus mille bateaux à ses quais et appontements sur le plan d'eau. La défenderesse exploitait également deux pontons flottants; l'un servait à la vente d'essence, d'huile et de lubrifiant et l'autre était aménagé avec un magasin que j'imagine du genre magasin de fournitures de marine. Dans le cadre de l'exploitation du port de plaisance, la défenderesse louait ainsi l'équipement tel que des remorques permettant aux propriétaires de bateaux de les transporter afin de les ranger chez eux pendant l'hiver ou de les transporter dans les eaux de leur choix. La défenderesse assurait en outre le lavage et l'entretien des bateaux et effectuait certaines réparations.

La défenderesse fait partie d'un groupe de compagnies ayant sensiblement les mêmes actionnaires et administrateurs et une direction et des vérificateurs communs.

Another company included in this group was Georgia Marina Boat Works Ltd. (hereinafter sometimes referred to as Georgia). This company had operated a marina on Burrard Inlet in the City of Vancouver, British Columbia or its environs. Georgia ceased its operations in 1962 or thereabouts when its assets were sold and the company then became dormant. However Georgia was in a loss position to the extent of approximately \$12,000.

Charles David Christie, a chartered accountant and formerly a bank manager, was the office manager of Western Business Management Limited, a company affiliated with the group and which did the accounting for the corporate members of the group including the defendant herein, Canadian-American Loan and Investment Corporation Limited, and Georgia Marina Boat Works Ltd.

Mr. Christie was aware of the tax loss position of Georgia and he also testified that he was aware that after a prescribed period the loss incurred by Georgia would not be available to set off against income.

He thereupon set out to remedy that situation.

He devised an arrangement whereby the defendant leased to Georgia by instrument dated September 30, 1966 the land upon which the frame building used for the storage of small boats was situated for a two year period. This lease comprised about one quarter of the premises upon which the defendant conducted its marina operation.

The pertinent portion of this lease reads as follows:

WITNESSETH, the said Lessor doth demise unto the said Lessee, his executors, administrators and assigns, ALL AND SINGULAR that certain parcel or tract of land and premises situate, lying and being in the Municipality of Richmond more specifically designated as Lot A of Lot 14 Block A Section 29 B.N. 5R.W 6 Map 51813F and in particular the frame building thereon used for the purpose of housing boats of all kinds, under rental agreements with the owners, for various periods of time. The rentals accruing [sic] from these agreements also are hereby assigned to the Lessee plus the revenue from the machinery used in conjunction with above mentioned building to raise and lower the boats into and out of the said building.

La Georgia Marina Boat Works Ltd. (ci-après parfois appelée la Georgia) est une des compagnies de ce groupe. Cette compagnie avait exploité un port de plaisance dans l'anse de Burrard à Vancouver (Colombie-Britannique) ou dans ses environs. La Georgia cessa son activité en 1962, époque à laquelle elle vendit son actif et fut mise en sommeil. La Georgia accusait alors un déficit atteignant à peu près \$12,000.

Charles David Christie, comptable agréé et ancien directeur de banque, était le directeur général de la Western Business Management Limited, compagnie affiliée au groupe, assurant la comptabilité des compagnies membres, y compris celle de la défenderesse, la Canadian-American Loan and Investment Corporation Limited, et de la Georgia Marina Boat Works Ltd.

Christie savait que la Georgia était en déficit aux fins de l'impôt et il a témoigné savoir qu'après un certain temps, ses pertes ne pourraient plus être déduites du revenu.

Il s'est donc mis à la recherche d'une solution.

Il a mis au point un accord en vertu duquel la défenderesse louait à la Georgia pour une période de deux ans, par acte en date du 30 septembre 1966, le terrain sur lequel était sis le bâtiment servant à l'entrepôt des bateaux de petit gabarit. Ce bail visait à peu près un quart des lieux où la défenderesse exploitait son port de plaisance.

Voici le passage du bail qui traite de ce point:

[TRADUCTION] NOUS ATTESTONS QUE ledit bailleur cède audit locataire, ses agents, administrateurs et ayants droit, À TOUS ET CHACUN, la parcelle de terrain et les locaux sis dans la municipalité de Richmond et plus précisément désignés comme lot A du lot 14 block A de la section 29 B.N. 5R.W 6 sur la carte n° 51813F et, en particulier, le bâtiment à pans de bois qui s'y trouve aux fins d'entreposage de bateaux de tous genres, en vertu des contrats de location conclus avec les propriétaires des bateaux, pour des périodes de durée diverse. Les revenus provenant de ces contrats de location sont également cédés au locataire ainsi que le sont les revenus provenant de l'exploitation des engins utilisés dans le bâtiment susmentionné pour hisser et abaisser les bateaux en les rentrant ou en les sortant dudit bâtiment.

The rent payable to the defendant by Georgia for the premises so leased was \$500 monthly.

The revenue from contracts entered into by the defendant with its clients whereby it agreed to accept for storage motor launches and other types of boats for those clients from September 30, 1966 until June 30, 1967, that is, nine months of the defendant's 1967 taxation year ending June 30, 1967, was \$12,653.60.

The revenue for the same period from charges made for the use of machinery to raise and lower boats into and out of the building used for storing boats was \$1,375.

The revenue so received totals \$14,028.60.

The defendant, in preparing its income tax return for its taxation year ending June 30, 1967, did not include as income the amount of \$14,028.60 but it did include as income the amount of \$4,500 being the rent received by it for nine months from Georgia pursuant to the agreement between them dated September 30, 1966 mentioned above.

Mr. Christie frankly admitted that the sole purpose of the arrangement he devised and which is described above was to permit of revenue received by the defendant being transferred to Georgia to be set off against the losses of Georgia so that the revenue would not attract tax either in the hands of the defendant or Georgia.

There is no question that a taxpayer may so organize its affairs as to minimize its tax liability so long as the method of so doing is permitted by pertinent provisions of the *Income Tax Act*.

The question which arises in this appeal is whether the defendant has been successful in so doing.

The Minister of National Revenue contends that the defendant has not.

In assessing the defendant as he did the Minister included in the defendant's income the sum of \$9,528.60 (being the difference between

Il était convenu que la Georgia verserait chaque mois à la défenderesse un loyer de \$500 pour l'occupation des lieux.

Pendant la période allant du 30 septembre 1966 au 30 juin 1967, c'est-à-dire pendant neuf mois de l'année d'imposition 1967 de la défenderesse se terminant le 30 juin 1967, les revenus provenant des contrats par laquelle la défenderesse s'engageait à entreposer des bateaux à moteur et d'autres types d'embarcations s'élevaient à \$12,653.60.

Pour cette même période, les paiements reçus pour utilisation des engins de levage permettant de rentrer et de sortir les bateaux du hangar se montent à \$1,375.

Le revenu ainsi touché s'élève à \$14,028.60.

Dans sa déclaration d'impôt pour son année d'imposition se terminant le 30 juin 1967, la défenderesse n'a pas fait figurer le montant de \$14,028.60 en tant que revenu, mais elle a fait figurer la somme de \$4,500, soit les neuf mois de loyer payés par la Georgia conformément à l'accord susmentionné, conclu avec celle-ci le 30 septembre 1966.

Christie a franchement reconnu que son seul but en mettant au point l'accord décrit plus haut était de permettre le transfert du revenu de la défenderesse à la Georgia afin que celle-ci puisse en déduire ses pertes, de sorte que ce revenu ne soit imposable ni entre les mains de la défenderesse ni entre celles de la Georgia.

Nul ne conteste que le contribuable peut arranger ses affaires de manière à réduire ses charges fiscales du moment que la méthode adoptée est conforme aux dispositions applicables de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

La question que soulève cet appel est celle de savoir si la défenderesse a réussi à ce faire.

Le ministre du Revenu national soutient que la défenderesse n'a pas réussi.

En établissant la cotisation de la défenderesse, le Ministre a inclus dans le revenu de cette dernière la somme de \$9,528.60 (soit la

\$14,028.60 and \$4,500) and he did so on the assumption that:

(a) the sums of \$12,653.60 and \$1,375.00 were the amounts payable to the Defendant by its customers pursuant to the terms of contracts which it had entered into at the time it had accepted the possession of the boats from them for storage or warehousing;

(b) none of the contracts of storage had been assigned by the Defendant to Georgia Boat Works Ltd.;

(c) during the period from the 30th of September 1966 until the 30th of June 1967 the Defendant had held itself out as the operator of, and in fact, had carried on its own behalf, the business of accepting for storage and storing boats and other chattels.

The principal contention of counsel for the Minister was that, at all material times, the defendant held itself out as carrying on the business of storing and warehousing boats and did in fact carry on that business from which it realized income in the amounts of \$12,653.60 and \$1,375 for storing and lifting boats during the period from September 30, 1966 until June 30, 1967, that the total of those amounts, being \$14,028.60 was income earned by the defendant from that business and as such is properly included in the defendant's income.

Alternatively counsel for the Minister contended that the amounts were also properly included in the defendant's income by virtue of section 23 of the *Income Tax Act* since they were amounts which were not income from property but the amounts were payable to the defendant under contracts between it and the owners of boats for lifting and storing those boats and which contracts had not been assigned to Georgia.

On the other hand counsel for the defendant contended that the arrangement initiated by Mr. Christie on behalf of the defendant and Georgia falls precisely within the exception contemplated by section 23 of the Act which reads as follows:

23. Where a taxpayer has, at any time before the end of a taxation year (whether before or after the commencement of this Act), transferred or assigned to a person with whom he was not dealing at arm's length the right to an amount that would, if the right thereto had not been so transferred or assigned, be included in computing his income for the taxation year because the amount would have been received or

différence entre \$14,028.60 et \$4,500) et, pour ce faire, il s'est fondé sur l'hypothèse que:

[TRADUCTION] a) les sommes de \$12,653.60 et \$1,375.00 sont des sommes dues à la défenderesse par ses clients conformément aux termes des contrats qu'elle a signés en acceptant de prendre en charge leurs bateaux afin de les entreposer;

b) la défenderesse n'a cédé aucun des contrats d'entreposage à la Georgia Boat Works Ltd.;

c) pendant la période allant du 30 septembre 1966 au 30 juin 1967, la défenderesse s'est présentée comme exploitant une entreprise prenant en charge les bateaux et autres biens afin de les entreposer et elle a effectivement exercé ces activités pour son propre compte.

Le principal argument de l'avocat du Ministre est que, pendant toute l'époque en question, la défenderesse s'est présentée comme exploitant une entreprise d'entreposage de bateaux, qu'elle s'est effectivement occupée de cette entreprise qui lui a rapporté un revenu de \$12,653.60 et de \$1,375 pour l'entreposage et le levage des bateaux pendant la période allant du 30 septembre 1966 au 30 juin 1967 et que le total de ces sommes, soit \$14,028.60, constitue un revenu que la défenderesse a tiré de son entreprise et qu'à ce titre, cette somme doit être incluse dans son revenu.

L'avocat du Ministre a soutenu subsidiairement qu'il convenait également d'inclure ces sommes dans le revenu de la défenderesse en vertu de l'article 23 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, car ces montants ne représentent pas un revenu provenant de biens, mais des sommes dues à la défenderesse en vertu de contrats qu'elle a conclus avec les propriétaires des bateaux pour le levage et l'entreposage desdits bateaux et que lesdits contrats n'ont pas été cédés à la Georgia.

L'avocat de la défenderesse soutient par contre que l'arrangement mis au point par Christie pour le compte de la défenderesse et de la Georgia relève précisément de l'exception prévue à l'article 23 de la Loi qui dispose que:

23. Lorsqu'un contribuable a, en tout temps avant la fin d'une année d'imposition (soit avant, soit après l'entrée en vigueur de la présente loi), transporté ou cédé à une personne avec qui il ne traitait pas à distance le droit à un montant qui serait inclus, si ce droit n'avait pas été ainsi transporté ou cédé, dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition parce que le montant aurait été par lui

receivable by him in or in respect of the year, the amount shall be included in computing the taxpayer's income for the taxation year unless the income is from property and the taxpayer has also transferred or assigned the property.

In short his position is that the right to the amount assigned by the defendant to Georgia was income from property and the defendant had also transferred or assigned the property from which the income arose.

In paragraph 2 of the Amended Statement of Claim it is alleged that at all material times the defendant did not deal at arm's length with Georgia. That allegation is admitted by the defendant in paragraph 1 of the Statement of Defence.

As I understand the principal contention advanced on behalf of the Minister it is that after entering into the arrangement with Georgia, the defendant continued to carry on the business exactly as it had done prior to the arrangement with Georgia.

The principle is well established that, for the purposes of Part I of the *Income Tax Act*, profits from a business are income of the person who carries on the business and are not, as such, income of a third person into whose hands they may come.

Accordingly it is implicit in the Minister's submission that the amount of \$14,028.60 was income from a business and that business was the business of the defendant.

The contention on behalf of the defendant, as indicated before, is that what the defendant did falls precisely within the exception in section 23 quoted above. The defendant transferred to Georgia the right to receive the total amounts payable for the lifting and storage of boats. Had those amounts not been so transferred they would have been included in the defendant's income for the taxation year, regardless of whether it was income from a business or income from property. It is admitted that the defendant was not dealing at arm's length with Georgia. There is no question nor was there any dispute between the parties that, if it were not for the exception in the concluding words of

reçu, ou susceptible de l'être, au cours ou à l'égard de l'année, le montant doit être inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année d'imposition, à moins que le revenu ne provienne de biens et que le contribuable n'ait également transporté ou cédé les biens.

^a En bref, il soutient que le droit au montant que la défenderesse a cédé à la Georgia était un revenu provenant de biens et que la défenderesse avait également transporté ou cédé les ^b biens dont provient le revenu.

Au paragraphe 2 de la déclaration modifiée, il est allégué que, pendant toute l'époque en question, la défenderesse n'a pas traité à distance avec la Georgia. Au premier paragraphe de sa ^c défense, la défenderesse reconnaît le bien-fondé de cette allégation.

D'après moi, le principal argument invoqué au nom du Ministre veut qu'après avoir conclu ^d l'arrangement avec la Georgia, la défenderesse ait continué d'exploiter son entreprise exactement comme elle le faisait avant la signature de cet arrangement.

^e C'est un principe bien établi qu'aux fins de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les bénéfices provenant d'une entreprise constituent le revenu de la personne qui exploite l'entreprise et, à ce titre, ne constituent pas un ^f revenu pour une tierce personne à qui cette somme pourrait éventuellement être transmise.

Par conséquent, il découle de l'argument du Ministre que la somme de \$14,028.60 constituait le revenu tiré d'une entreprise et que cette ^g entreprise était celle de la défenderesse.

Comme nous l'avons indiqué plus haut, on soutient au nom de la défenderesse que ce qu'elle a fait, relève précisément de l'exception ^h prévue par l'article 23 précité. La défenderesse a cédé à la Georgia le droit de recevoir le total des montants dus pour le levage et l'entreposage de bateaux. Si ces montants n'avaient pas été ⁱ ainsi transférés, ils auraient été inclus dans le revenu de la défenderesse pour l'année d'imposition, qu'il s'agisse du revenu tiré d'une entreprise ou du revenu provenant de biens. Il est admis que la défenderesse ne traitait pas à distance avec la Georgia. Il est établi, et les parties ^j ne contestent pas ce point, que, si ce n'était l'exception qui figure à la fin de l'article 23 «à

section 23 "unless the income is from property and the taxpayer also transferred or assigned the property", the right to the amounts so transferred or assigned to Georgia would be properly included in the defendant's income.

The property was transferred to Georgia by the defendant by the lease dated September 30, 1966. In my view there was a "transfer" of property by the defendant to Georgia. I do not think it is material that in the head lease between the purchaser of the property and the defendant there was a clause prohibiting the sub-lease of the property without the prior consent of the head lessee. That is a matter between the defendant, as lessor, and the lessee. Neither do I think it is material, in the circumstances of this appeal, that Georgia did not go into possession. Georgia had the legal right to possession under its lease with the defendant.

The crux of the defendant's contention is that the amount transferred by the defendant to Georgia was income from property.

I, therefore, turn first to this contention.

The evidence is clear that Georgia did nothing. It had no employees. The operation was carried on by the defendant exactly as it had carried on prior to the lease of the land and building to Georgia. The defendant held itself out to its customers as conducting the operation. Its employees did all the work involved in the lifting of the boats, placing them on dollies and moving them about in the building for the most appropriate storage. The contracts for lifting and storage were entered into between the defendant and the customers. The defendant collected payment of all accounts from the customers. The contracts for storage and incidental lifting were not transferred by the defendant to Georgia.

All that Georgia did was to pay the monthly rental of \$500 to the defendant and to receive in each month the amounts paid to the defendant by the customers which in the nine months in

moins que le revenu ne provienne de biens et que le contribuable n'ait également transporté ou cédé les biens», c'est à juste titre qu'on devrait inclure le droit aux montants ainsi transportés ou cédés à la Georgia dans le revenu de la défenderesse.

La défenderesse a transféré la propriété à la Georgia par un bail en date du 30 septembre 1966. A mon avis, il y a eu «transfert» de propriété par la défenderesse à la Georgia. Je n'attache aucune importance au fait que le bail principal entre l'acheteur de la propriété et la défenderesse contenait une clause interdisant la sous-location de la propriété sans l'autorisation préalable du bailleur principal. Cette question ne regarde que la défenderesse, à titre de locataire, et le bailleur. Je n'attache pas non plus d'importance, vu les circonstances de cet appel, au fait que la Georgia n'est pas entrée en possession. La Georgia avait un droit à la possession en vertu du bail qu'elle avait signé avec la défenderesse.

Le principal argument de la défenderesse porte que le montant qu'elle a cédé à la Georgia était un revenu provenant de biens.

Je vais donc traiter ce point en premier.

La preuve démontre clairement que la Georgia n'avait aucune activité et aucun employé. La défenderesse poursuivait ses activités exactement comme elle le faisait avant de louer le terrain et le bâtiment à la Georgia. La défenderesse se présentait auprès de ses clients comme exploitant l'entreprise. Ses employés effectuaient tous les travaux, le levage des bateaux, leur installation sur des chariots et les déplacements à l'intérieur du bâtiment afin de les entreposer de la manière la plus pratique. Les contrats de levage et d'entreposage avaient été conclus entre la défenderesse et les clients. C'est elle qui recouvrait les paiements des clients. La défenderesse n'a pas cédé à la Georgia les contrats pour l'entreposage et les opérations accessoires de levage.

La Georgia s'est contentée de verser à la défenderesse un loyer mensuel de \$500 et de recevoir chaque mois les sommes versées à la défenderesse par les clients, ce qui, dans les

the defendant's taxation year totalled \$14,028.60.

These amounts were meticulously and carefully recorded in the books of account of the defendant and Georgia by Mr. Christie in his capacity as accountant common to both companies.

The mere fact that there was no handing of money back and forth and the embodiment of the transactions consisted of book entries is still the equivalent of the payment and receipt of money. (See Lord Wright in *Trinidad Lake Asphalt Operating Co., Ltd. v. Commissioners of Income Tax for Trinidad and Tobago*¹.)

At this point I cannot refrain from commenting that the foregoing evidence lends substantial support to the contention of the Minister that the amounts received were income from the operation of a business by the defendant and which continued to be operated by the defendant without any external change from the operation as conducted by the defendant before the lease to Georgia. I find it difficult to perceive how one part of the marina operation, namely the lifting and storage of the boats in the building, can be segregated from the operation as a whole.

In *Wertman v. M.N.R.*² Thurlow J. had occasion to consider the question of whether receipts from the letting of real property are to be considered to be receipts from a business or receipts from property. He carefully reviewed and analyzed the leading United Kingdom and Canadian cases on the subject. He was particularly conscious of the fact that in Great Britain, income from real property is computed for taxation purposes on a special basis prescribed under Schedule A and that because of this, cases in which the revenue authorities have sought to bring the rentals of real property into the computation of profits under Schedule D as profits of a trade are not strictly parallel and thus not applicable in considering a case arising under the provisions of the Canadian *Income*

neuf mois de l'année d'imposition de la défenderesse, fait un total de \$14,028.60.

Christie, en tant que comptable des deux compagnies, inscrivait soigneusement ces sommes dans les livres comptables de la compagnie défenderesse et de la Georgia.

Le simple fait que l'argent n'ait pas changé de main et que ces opérations aient été simplement constatées par des jeux d'écriture, n'en fait pas moins l'équivalent de versement et d'encaissement d'argent. (Voir Lord Wright dans l'arrêt *Trinidad Lake Asphalt Operating Co., Ltd. c. Commissioners of Income Tax for Trinidad and Tobago*¹.)

Je ne peux pas m'empêcher de faire remarquer ici que la preuve précédente donne un appui considérable à l'argument du Ministre selon lequel les sommes reçues sont un revenu tiré d'une entreprise par la défenderesse, entreprise que cette dernière a continué d'exploiter sans changement apparent par rapport à la manière dont elle agissait avant d'accorder le bail à la Georgia. J'ai de la peine à comprendre comment on pourrait isoler de l'ensemble de l'exploitation de l'entreprise une partie des activités du port de plaisance, à savoir le levage des bateaux et leur entreposage dans le hangar.

Dans l'arrêt *Wertman c. M.R.N.*², le juge Thurlow a eu l'occasion d'examiner la question de savoir si l'on doit considérer les revenus provenant de la location de biens immobiliers comme des revenus provenant d'une entreprise ou comme des revenus provenant de biens. Il a soigneusement examiné et analysé les arrêts canadiens et britanniques qui ont fixé la jurisprudence sur ce point. Il a prêté une attention particulière au fait qu'en Grande-Bretagne, aux fins de l'impôt, on calcule le revenu provenant de biens immobiliers d'après une formule particulière que prescrit l'annexe A et qu'en conséquence, les affaires dans lesquelles le fisc a tenté d'inclure les loyers provenant de biens immobiliers dans le calcul des bénéfices aux termes de l'annexe D en tant que bénéfices

¹ [1945] A.C. 1 at pages 10 et seq.

² [1965] 1 Ex.C.R. 629.

¹ [1945] A.C. 1, aux pp. 10 et suiv.

² [1965] 1 R.C.É. 629.

Tax Act. He did conclude, however, that they offer light on the subject of what is income from property as distinguished from income from trading.

He concluded that when the question arises it is one that must be resolved on the facts of the particular case. I am in complete agreement with this conclusion and the reasoning by which it was arrived at.

In my view, *prima facie* the perception of rent as land owner is not the conduct of a business, but cases can arise where the extent of the various services provided by the landlord under the terms of a leasing contract and the time and labour devoted by him are such that the rental paid by the tenant can be regarded as in a substantial measure payment for such services as well as for the use of the property and the interrelation of the use of the premises with the use of such services may be so extensive that the whole sum could readily be regarded not as mere rental of property, but as true receipts of a business of providing apartment suites and services to tenants. It is a question of fact as to what point mere ownership of real property and the letting thereof has passed into commercial enterprise and administration.

Reverting to the facts in the present case it is significant, in my view, that the charges to customers were for the lifting and storage of their boats. The lifting of the boats was a service and was an integral part of the storage operation. The boats could not be stored indoors without being lifted and extensive facilities were constructed for that purpose. In addition dollies were provided. The dollies and small power engine operated by one man permitted the boats to be moved about indoors to ensure maximum storage space. In my view it is of still greater significance that the customer was not allocated to specific space nor could he demand a specific space. The customer's boat was stored in a

provenant d'un commerce, ne sont pas tout à fait comparables; on ne peut donc pas les appliquer dans une affaire où les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* canadienne sont en cause. Il a cependant conclu que ces affaires jettent quelque lumière sur la question de la distinction entre le revenu provenant de biens et le revenu provenant d'un commerce.

Il a conclu que, lorsqu'on soulève la question, il faut la trancher d'après les faits de l'affaire en cause. Je suis tout à fait d'accord avec cette conclusion ainsi qu'avec les motifs de sa décision.

A mon avis, de prime abord, le propriétaire qui encaisse les loyers n'exploite pas une entreprise, mais il peut arriver que le propriétaire, conformément aux clauses d'un contrat de location, offre une telle gamme de services et y consacre un tel temps et un tel travail que l'on puisse considérer, dans une large mesure, le loyer payé par le locataire comme le prix payé pour ces services ainsi que pour l'occupation de la propriété; le rapport entre l'occupation des lieux et l'utilisation des services peut être tellement étroit qu'on pourrait facilement considérer la somme entière non pas comme simple loyer de la propriété, mais comme véritable revenu d'une entreprise qui consiste à fournir aux locataires des appartements et des services. C'est une question de fait que de déterminer à partir de quel point le simple fait de posséder des biens immobiliers et de les louer devient une entreprise commerciale avec gestion commerciale.

Pour revenir aux faits de la présente affaire, il me semble important que les sommes facturées aux clients l'étaient pour le levage et l'entreposage de leurs bateaux. Le levage des bateaux était un service faisant partie intégrante des opérations d'entreposage. Les bateaux ne pouvaient pas être entreposés dans le hangar sans être levés et, à cette fin, on avait aménagé d'importantes installations. L'équipement comprenait également des chariots. Les chariots munis d'un petit moteur, qu'un seul homme suffit à manœuvrer, permettaient de déplacer les bateaux à l'intérieur du hangar afin d'assurer une utilisation maximale de l'espace. Il est à mon sens encore plus important de noter que le

space most convenient to the defendant and could be moved by the defendant from space to space at the defendant's discretion.

In my view the defendant was a warehouseman. A warehouseman has been defined as a person who receives goods to be stored for which storage he receives compensation. He is also a bailee for hire.

As a warehouseman the defendant is bound to use ordinary diligence in the care and preservation of the property entrusted to him. He is not an insurer. Where goods are damaged while in his custody the onus is upon him to prove that this did not occur from his negligence.

At common law a warehouseman has a lien on the goods for his service of storing.

It follows that a warehouseman is engaged in a recognized business of warehousing. As part of that business as warehouseman, and as part of the standard of care that a warehouseman is bound to exercise, it is logically incumbent upon him to take reasonable care to see that the place where the goods are kept is fit and proper for the purpose. In the case of the defendant that is the provision of a suitable building. The provision of a building fit and proper for the indoor storage of the boats owned by customers of the defendant is essential but incidental to the conduct of the business of a warehouseman by the defendant and is not in itself the business of warehousing. What the defendant provides to its customers is the service of storage of their boats.

In my view the income so generated is income from a business and not income from property.

Because of the conclusion I have reached it is not necessary for me to reach a conclusion on the issue raised by the Minister that the income here in question continued to be income earned by the defendant even after the lease of the premises to Georgia and I do not purport to do so.

client ne se voyait pas attribuer un emplacement donné et qu'il ne pouvait pas en demander un. Le bateau du client était entreposé à l'endroit que la défenderesse jugeait le plus pratique et elle pouvait déplacer le bateau à sa discrétion.

La défenderesse était à mon avis un entreposeur. On a défini l'entreposeur comme quelqu'un qui reçoit des marchandises à entreposer moyennant rémunération. C'est également un dépositaire à titre onéreux.

En tant qu'entreposeur, il incombe à la défenderesse d'exercer une diligence ordinaire dans la garde et la conservation des biens qui lui sont confiés. Elle n'est pas assureur. Si les marchandises sous sa garde sont endommagées, c'est à elle qu'il incombe de prouver que le dommage n'est pas imputable à sa négligence.

En *common law*, l'entreposeur a un droit de rétention des marchandises pour le recouvrement des frais d'entreposage.

Il s'ensuit que l'entreposeur est celui qui exploite une entreprise d'entreposage reconnue. Dans le cadre de son entreprise, vu les normes de diligence auxquelles il est tenu, il incombe logiquement à l'entreposeur de s'assurer avec une diligence raisonnable que les marchandises sont placées dans un endroit qui leur convient. En l'espèce, la défenderesse était tenue de fournir un bâtiment convenable. L'obligation de fournir un bâtiment convenant à l'entreposage intérieur des bateaux appartenant aux clients de la défenderesse est essentiel, mais n'est qu'accessoire à l'entreprise de la défenderesse et ne constitue pas en soi cette entreprise. Ce que la défenderesse fournit à ses clients, c'est un service d'entreposage pour leurs bateaux.

A mon avis, le revenu en découlant est un revenu provenant d'une entreprise et non un revenu provenant de biens.

Vu ma conclusion, il ne m'est pas nécessaire de trancher la question soulevée par le Ministre, savoir, que le revenu en question n'a pas cessé d'être un revenu gagné par la défenderesse, même après la location des lieux à la Georgia et je ne vais pas le faire.

For the reasons above expressed the appeal is allowed and Her Majesty is entitled to taxable costs.

Pour les motifs exposés plus haut, l'appel est accueilli et Sa Majesté a droit à ses dépens taxés.