

T-1608-72	Minister of National Revenue (<i>Appellant</i>) v. Anthony Thomas Leon (<i>Respondent</i>) and	T-1608-72	Le ministre du Revenu national (<i>Appellant</i>) c. a Anthony Thomas Leon (<i>Intimé</i>) et
T-1609-72	Minister of National Revenue (<i>Appellant</i>) v. Edward Leon (<i>Respondent</i>) and	T-1609-72	b Le ministre du Revenu national (<i>Appellant</i>) c. Edward Leon (<i>Intimé</i>) c et
T-1611-72	Minister of National Revenue (<i>Appellant</i>) v. Lewie Leon (<i>Respondent</i>) and	T-1611-72	Le ministre du Revenu national (<i>Appellant</i>) c. d Lewie Leon (<i>Intimé</i>) et
T-1612-72	Minister of National Revenue (<i>Appellant</i>) v. Norman Leon (<i>Respondent</i>) and	T-1612-72	e Le ministre du Revenu national (<i>Appellant</i>) c. Norman Leon (<i>Intimé</i>) f et
T-1610-72	Minister of National Revenue (<i>Appellant</i>) v. Frank Ahman (<i>Respondent</i>) Trial Division, Sweet D.J.—Toronto, April 18, 19, 22-26, 1974; July 9, 1974.	T-1610-72	Le ministre du Revenu national (<i>Appellant</i>) c. g Frank Ahman (<i>Intimé</i>) Division de première instance, le juge suppléant Sweet—Toronto, les 18, 19, 22 à 26 avril et 9 juillet 1974. h

Income Tax—Five companies under control of five taxpayers—Assessment for income in fees paid to companies—Whether companies personal corporations—Income Tax Act, s. 68.

The respondent taxpayers were associated in various branches of a furniture business, which they directed through the limited partnership, Ablan Leon Distributors. The latter employed five companies to perform services (in three cases, expressly managerial). None of the companies had any employees of significance, other than the respondents who controlled them and the companies lacked some of the usual facilities of a business. For the years 1968 and

Impôt sur le revenu—Cinq compagnies détenues majoritairement par cinq contribuables—Imposition sur des honoraires versés aux compagnies—Les compagnies sont-elles des corporations personnelles—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 68.

i Les contribuables intimés exploitaient différents services d'une entreprise de meubles qu'ils dirigeaient par le biais de la société en commandite Ablan Leon Distributors. Cette dernière employait cinq compagnies pour exécuter ces services (dans trois cas, il s'agissait manifestement de services de gestion). Aucune des compagnies n'avait d'employé important, mis à part l'intimé qui la contrôlait, et les compagnies ne disposaient pas de l'équipement habituel d'entreprise.

1969 the Minister assessed each of the respondents for the fees paid by Ablan Leon Distributors to the employed companies. The respondents claimed that they performed services for, and were paid salaries by, the employed companies. The position of the respondents was upheld by the Tax Review Board. The Minister appealed.

Held, 1. Dismissing the Minister's appeal against Anthony Thomas Leon, Edward Leon and Lewie Leon, the effect of the interposition of three management companies was to reduce the tax liability of respondents, and the plans involving the management companies were implemented. What was projected was actually carried out. The respondents had discharged the onus of proving that the management companies were each carrying on an "active commercial business" outside the scope of the definition of a "personal corporation" in section 68(1)(c) of the *Income Tax Act* and hence were not subject to section 67 *et seq.* of the Act respecting personal corporations.

2. Allowing the appeal against the respondent Norman Leon; this respondent controlled a company which entered into an agreement with Ablan Leon Distributors to do public relations work. The services of the respondent to this company extended far beyond public relations, to management. The amount paid to the respondent by this company included managerial services. The items of payment by Ablan Leon Distributors to the company were all for services performed by Norman Leon, who had failed to discharge the onus of proving that the assessment erred in treating the items as income in his hands.

3. Allowing the appeal against Frank Ahman: this respondent controlled a company which had no written agreement or other evidence of the management agreement alleged by the respondent to exist between Ablan Leon Distributors and the employed company. The management fees paid by Ablan Leon Distributors to the employed company were consistent with the Minister's position that Ablan Leon Distributors paid the fee to the employed company at the request of the respondent, Frank Ahman. The latter had failed to discharge the onus of proving error in the Minister's assessment and must be found to have received the fees for services to Ablan Leon Distributors.

Foreign Power Securities Corporation Ltd. v. M.N.R. [1966] Ex.C.R. 358; *Rose v. M.N.R.* [1973] F.C. 65; *Sazio v. M.N.R.* [1969] 1 Ex.C.R. 373 and *Cameron v. M.N.R.* 71 DTC 5068, considered.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

N. A. Chalmers, Q.C., and R. G. Pyne for appellant.

R. E. Shibley, Q.C., M. L. O'Brien and G. J. Corn, for respondents.

Pour les années 1968 et 1969, le Ministre inclut dans la cotisation de chacun des intimés les honoraires versés par l'Ablan Leon Distributors aux compagnies employées. Les intimés prétendirent qu'ils exécutaient les services pour le compte des compagnies employées qui leur versaient une rémunération. La Commission de révision de l'impôt donna gain de cause aux intimés. Le Ministre interjeta appel.

Arrêt: 1. L'appel du Ministre dans les affaires Anthony Thomas Leon, Edward Leon et Lewie Leon est rejeté; l'intervention des trois compagnies de gestion a pour effet de réduire l'assujettissement à l'impôt des intimés. Les plans impliquant les compagnies de gestion ont été mis à exécution et le projet fut effectivement réalisé. Les intimés ont prouvé, comme il leur incombait de le faire, que chacune des compagnies de gestion exploitait une «entreprise commerciale active», qui ne relevait pas de la définition d'une «corporation personnelle» à l'article 68(1)c de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qui, par conséquent, n'était pas assujettie aux articles 67 et suivants de la Loi, relatifs aux corporations personnelles.

2. L'appel est accueilli quant à l'intimé Norman Leon; celui-ci détenait une participation majoritaire dans une compagnie qui, aux termes d'un contrat avec l'Ablan Leon Distributors, devait s'occuper de relations publiques. L'intimé a fourni à ladite compagnie des services de gestion qui s'étendaient bien au-delà des relations publiques. Le montant que cette compagnie a versé à l'intimé incluait des services de gestion. Tous les postes de paiements versés par l'Ablan Leon Distributors à la compagnie représentaient des services exécutés par Norman Leon, qui n'a pas réussi à prouver que, dans sa cotisation, le Ministre était mal fondé à considérer ces postes comme un revenu entre les mains du contribuable.

3. L'appel est accueilli contre l'intimé Frank Ahman: ce dernier détenait une participation majoritaire dans une compagnie qui n'avait aucun contrat écrit ou autre preuve d'un contrat de gestion qui, selon lui, existait entre l'Ablan Leon Distributors et la compagnie employée. Les honoraires de gestion que l'Ablan Leon Distributors a versés à la compagnie employée corroboraient le point de vue du Ministre selon lequel l'Ablan Leon Distributors a versé les honoraires à la demande de l'intimé, Frank Ahman. Ce dernier n'a pas réussi à prouver que le Ministre avait commis une erreur en établissant la cotisation; il faut donc conclure qu'il a reçu les honoraires en contrepartie des services fournis à l'Ablan Leon Distributors.

Arrêts examinés: *Foreign Power Securities Corporation Ltd. c. M.N.R.* [1966] R.C.É. 358; *Rose c. M.N.R.* [1973] C.F. 65; *Sazio c. M.N.R.* [1969] 1 R.C.É. 373 et *Cameron c. M.N.R.* 71 DTC 5068.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

N. A. Chalmers, c.r., et R. G. Pyne pour l'appellant.

R. E. Shibley, c.r., M. L. O'Brien et G. J. Corn pour les intimés.

SOLICITORS:

Deputy Minister of Justice for appellant.

Shibley, Righton & McCutcheon, Toronto, ^a
for respondents.

The following are the reasons for judgment delivered in English by

SWEET D.J.: All of these matters are appeals from decisions of the Income Tax Review Board which allowed the respondents' appeals from assessments made by the appellant.

The above entitled causes will respectively be referred to as the Anthony Thomas Leon matter, the Edward Leon matter, the Lewie Leon matter, the Norman Leon matter, and the Frank Ahman matter. ^d

Contemporaneously with the delivery of these reasons, reasons for judgment are delivered in an appeal by the Minister of National Revenue wherein Ablan Leon (1964) Limited is the respondent. That will be referred to as the Ablan Leon (1964) Limited matter. ^e

By an order made on consent all relevant evidence adduced in the Ablan Leon (1964) Limited matter was made to apply to all of the above entitled causes. By agreement of counsel some of the evidence in the Anthony Thomas Leon matter was to be treated as evidence in the Edward Leon and Lewie Leon matters as well. ^f

Although, factually, all of these matters are not identical there is much of similarity among them. Furthermore, there are some legal principles which are applicable to all of them. ^g

Accordingly it is preferable that the reasons for judgments in all be in one combined statement. ^h

It would be helpful to have in mind some of the history of the Leon furniture enterprises including Ablan Leon (1964) Limited and the business carried on under the firm name of Ablan Leon Distributors. Since that history is ⁱ

PROCUREURS:

Le sous-ministre de la Justice pour l'appellant.

Shibley, Righton & McCutcheon, Toronto, pour les intimés.

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

^b LE JUGE SUPPLÉANT SWEET: Toutes ces affaires constituent des appels de décisions rendues par la Commission de révision de l'impôt sur le revenu accueillant les appels interjetés par les intimés des cotisations établies par l'appellant. ^c

Les causes dont l'intitulé apparaît ci-haut seront respectivement appelées l'affaire Anthony Thomas Leon, l'affaire Edward Leon, l'affaire Lewie Leon, l'affaire Norman Leon et l'affaire Frank Ahman. ^d

Les motifs du jugement d'un appel du ministre du Revenu national dans lequel l'Ablan Leon (1964) Limited est intimée, sont déposés en même temps que les présents motifs. On appellera l'affaire Ablan Leon (1964) Limited. ^e

En vertu d'une ordonnance rendue sur consentement, toute la preuve pertinente déposée dans l'affaire Ablan Leon (1964) Limited devait s'appliquer à toutes les causes susmentionnées. En vertu d'une entente entre les avocats, une partie de la preuve déposée dans l'affaire Anthony Thomas Leon devait servir aussi de preuve dans les affaires Edward Leon et Lewie Leon. ^f

Bien qu'en fait toutes ces affaires ne soient pas identiques, il y a entre elles plusieurs points semblables. En outre, il existe certains principes juridiques applicables à toutes. ^g

Il est par conséquent préférable de réunir dans un seul exposé les motifs des jugements prononcés dans toutes ces affaires. ^h

Il serait utile d'avoir à l'esprit certaines données sur les entreprises de meubles Leon, y compris l'Ablan Leon (1964) Limited et l'entreprise exploitée sous la raison sociale Ablan Leon Distributors. Puisque ces données sont ⁱ

stated in the Ablan Leon (1964) Limited matter it need not be repeated here.

In the Anthony Thomas Leon matter the dispute is regarding the following items of assessment for income tax:

1965	—	\$43,250
1966	—	\$45,000
1967	—	\$86,750
1968	—	\$56,000

The Minister alleges that Anthony Thomas Leon, having an arrangement with Ablan Leon Distributors and he, during 1965, 1966, 1967 and 1968 taxation years having devoted his full time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain of the stores of Ablan Leon Distributors, became entitled to receive the above amounts and that Ablan Leon Distributors, at his request, paid those amounts to Antomel Limited.

A position of the respondent, Anthony Thomas Leon, is that during the 1965, 1966, 1967 and 1968 taxation years he was employed by and received a salary from Antomel Limited and that company had an arrangement with Ablan Leon Distributors to provide management services to Ablan Leon Distributors for which services it received management fees. The respondent claims that he, as an employee of Antomel Limited, devoted time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operation of certain stores of Ablan Leon Distributors and Antomel Limited was paid those amounts for those services.

In the Edward Leon matter the dispute arises out of the following items of assessment for income tax:

1965	—	\$61,000
1966	—	\$69,000
1967	—	\$91,000
1968	—	\$68,000

énoncées dans l'affaire Ablan Leon (1964) Limited, il n'est pas nécessaire de les répéter ici.

Dans l'affaire Anthony Thomas Leon, voici les postes de cotisations à l'impôt sur le revenu sur lesquels porte le litige:

1965	—	\$43,250
1966	—	\$45,000
1967	—	\$86,750
1968	—	\$56,000

Le Ministre allègue que, ayant conclu une entente avec l'Ablan Leon Distributors et s'étant consacré exclusivement à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors pendant les années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968, Anthony Thomas Leon a acquis le droit de recevoir les montants susmentionnés et qu'à sa demande, l'Ablan Leon Distributors les a versés à l'Antomel Limited.

L'intimé Anthony Thomas Leon allègue notamment que durant les années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968, il fut employé par l'Antomel Limited qui lui versa un salaire et que cette compagnie, en vertu d'une entente conclue avec l'Ablan Leon Distributors, fournissait à cette dernière des services de gestion et recevait en contrepartie des honoraires de gestion. L'intimé prétend qu'à titre d'employé de l'Antomel Limited, il consacra une partie de son temps à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors et que l'Antomel Limited a reçu ces montants en paiement de ces services.

Dans l'affaire Edward Leon, voici les postes de cotisations à l'impôt sur le revenu d'où provient le litige:

1965	—	\$61,000
1966	—	\$69,000
1967	—	\$91,000
1968	—	\$68,000

The Minister alleges that Edward Leon, having an arrangement with Ablan Leon Distributors and he, during the 1965, 1966, 1967 and 1968 taxation years having devoted his full time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain of the stores of Ablan Leon Distributors, became entitled to receive those amounts and that Ablan Leon Distributors, at his request, paid those amounts to Timmyal Limited.

A position of the respondent, Edward Leon, is that during 1965, 1966, 1967 and 1968 taxation years he was employed by and received a salary from Timmyal Limited and that company had an arrangement with Ablan Leon Distributors to provide management services to Ablan Leon Distributors for which services it received management fees. The respondent, claims that he, as an employee of Timmyal Limited, devoted time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores of Ablan Leon Distributors and Timmyal Limited was paid those amounts for those services.

In the Lewie Leon matter the dispute arises out of the following items of assessments for income tax:

1965	—	\$22,000
1966	—	\$50,000
1967	—	\$89,000
1968	—	\$64,000

The Minister alleges that Lewie Leon, having an arrangement with Ablan Leon Distributors and he, during the 1965, 1966, 1967 and 1968 taxation years having devoted his full time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain of the stores of Ablan Leon Distributors, became entitled to receive those amounts and that Ablan Leon Distributors, at his request, paid those amounts to Midgemar Limited.

A position of the respondent, Lewie Leon, is that during the 1965, 1966, 1967 and 1968 taxation years he was employed by and received a salary from Midgemar Limited and that com-

Le Ministre allègue que, ayant conclu une entente avec l'Ablan Leon Distributors et s'étant consacré exclusivement à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors pendant les années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968, Edward Leon a acquis le droit de recevoir ces montants et qu'à sa demande, l'Ablan Leon Distributors les a versés à la Timmyal Limited.

L'intimé Edward Leon allègue notamment que durant les années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968, il fut employé par la Timmyal Limited qui lui versa un salaire et que cette compagnie, en vertu d'une entente conclue avec l'Ablan Leon Distributors, fournissait à cette dernière des services de gestion et recevait en contrepartie des honoraires de gestion. L'intimé prétend qu'à titre d'employé de la Timmyal Limited, il consacra une partie de son temps à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors et que la Timmyal Limited a reçu ces montants en paiement de ces services.

Dans l'affaire Lewie Leon, voici les postes de cotisations à l'impôt sur le revenu d'où provient le litige:

1965	—	\$22,000
1966	—	\$50,000
1967	—	\$89,000
1968	—	\$64,000

Le Ministre allègue que, ayant conclu une entente avec l'Ablan Leon Distributors et s'étant consacré exclusivement à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors pendant les années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968, Lewie Leon a acquis le droit de recevoir ces montants et qu'à sa demande, l'Ablan Leon Distributors les a versés à la Midgemar Limited.

L'intimé Lewie Leon allègue notamment que durant les années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968, il fut employé par la Midgemar Limited qui lui versa un salaire et que cette compagnie,

pany had an arrangement with Ablan Leon Distributors to provide management services to Ablan Leon Distributors for which services it received management fees. The respondent claims that he, as an employee of Midgemar Limited, devoted time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores of Ablan Leon Distributors and Midgemar Limited was paid those amounts for those services.

In the Norman Leon matter the dispute arises out of the following items of assessment for income tax:

1968 — \$ 8,000

1969 — \$39,000

The Minister alleges that Norman Leon, having an arrangement with Ablan Leon Distributors and he, during the 1968 and 1969 taxation years having devoted his full time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores of Ablan Leon Distributors, became entitled to receive those amounts and that Ablan Leon Distributors, at his request, paid those amounts to Nor-Mar Projects Limited.

A position of the respondent, Norman Leon, is that during the 1968 and 1969 taxation years he was employed by and received a salary from Nor-Mar Projects Limited and that company had an arrangement with Ablan Leon Distributors to provide management services to Ablan Leon Distributors for which services it received management fees. The respondent claims that he, as an employee of Nor-Mar Projects Limited, devoted time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores of Ablan Leon Distributors and Nor-Mar Projects Limited was paid those amounts for those services.

In the Frank Ahman matter the dispute arises out of the following items of assessment for income tax:

1968 — \$13,600

1969 — \$18,700

en vertu d'une entente avec l'Ablan Leon Distributors, fournissait à cette dernière des services de gestion et recevait en contrepartie des frais de gestion. L'intimé prétend qu'à titre d'employé de la Midgemar Limited, il consacra une partie de son temps à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors et que la Midgemar Limited a reçu ces montants en paiement de ces services.

Dans l'affaire Norman Leon, voici les postes de cotisations à l'impôt sur le revenu d'où provient le litige:

1968 — \$ 8,000

1969 — \$39,000

Le Ministre allègue que, ayant conclu une entente avec l'Ablan Leon Distributors et s'étant consacré exclusivement à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors pendant les années d'imposition 1968 et 1969, Norman Leon a acquis le droit de recevoir ces montants et qu'à sa demande, l'Ablan Leon Distributors les a versés à la Nor-Mar Projects Limited.

L'intimé, Norman Leon, allègue notamment que durant les années d'imposition 1968 et 1969, il fut employé par la Nor-Mar Projects Limited qui lui versa un salaire et que cette compagnie, en vertu d'une entente conclue avec l'Ablan Leon Distributors, fournissait à cette dernière des services de gestion et recevait en contrepartie des honoraires de gestion. L'intimé prétend qu'à titre d'employé de la Nor-Mar Projects Limited, il consacra une partie de son temps à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors et que la Nor-Mar Projects Limited a reçu ces montants en paiement de ces services.

Dans l'affaire Frank Ahman, voici les postes de cotisations à l'impôt sur le revenu d'où provient le litige:

1968 — \$13,600

1969 — \$18,700

The Minister alleges that Frank Ahman, having an arrangement with Ablan Leon Distributors and he, during the 1968 and 1969 taxation years having devoted his full time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain of the stores of Ablan Leon Distributors, became entitled to receive those amounts and that Ablan Leon Distributors, at his request, paid those amounts to Frank Ahman Ltd.

A position of the respondent is that during the 1968 and 1969 taxation years he was employed by and received a salary from Frank Ahman Ltd. and that company had an arrangement with Ablan Leon Distributors to provide management services to Ablan Leon Distributors for which services Frank Ahman Ltd. received management fees. The respondent claims that he, as an employee of Frank Ahman Ltd., devoted time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores of Ablan Leon Distributors and Frank Ahman Ltd. was paid those amounts for those services.

In the Frank Ahman matter the Minister was also appealing in respect of the sum of \$62 the respondent received as a dividend on shares held in The Bell Telephone Company of Canada. This item of the appeal was abandoned on behalf of the Minister.

There is no allegation of sham in the appellant's pleadings.

Because of their similarities the Anthony Thomas Leon, Edward Leon and Lewie Leon matters may conveniently be dealt with together.

In each there is a "management agreement" dated the 1st day of May 1964 purporting to be executed by all parties in which indicated as being employers are: Ablan Leon (1964) Limited, the George Leon Trust, the Lewie Leon Trust, the Anthony Leon Trust, the Edward Leon Trust, the Joseph M. Leon Trust, the George Leon Family Trust and the Joseph M. Leon Family Trust. They are also indicated as carrying on business under the name Ablan Leon Distributors.

Le Ministre allègue que, ayant conclu une entente avec l'Ablan Leon Distributors et s'étant consacré exclusivement à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors pendant les années d'imposition 1968 et 1969, Frank Ahman a acquis le droit de recevoir ces montants et qu'à sa demande, l'Ablan Leon Distributors les a versés à la Frank Ahman Ltd.

L'intimé allègue notamment que durant les années d'imposition 1968 et 1969, il fut employé par la Frank Ahman Ltd. qui lui versa un salaire et que cette compagnie, en vertu d'une entente conclue avec l'Ablan Leon Distributors, fournissait à cette dernière des services de gestion et recevait en contrepartie des honoraires de gestion. L'intimé prétend qu'à titre d'employé de la Frank Ahman Ltd., il consacra une partie de son temps à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors et que la Frank Ahman Ltd. a reçu ces montants en paiement de ces services.

Dans l'affaire Frank Ahman, le Ministre a en outre interjeté appel du montant de \$62 que l'intimé reçut à titre de dividendes sur des actions détenues dans la Compagnie de Téléphone Bell du Canada. Le Ministre s'est désisté de ce poste de l'appel.

Dans ses plaidoiries, l'appelant n'allègue pas la simulation.

En raison de leur similitude, on peut sans inconvénient examiner conjointement les affaires Anthony Thomas Leon, Edward Leon et Lewie Leon.

Chacune d'elles comporte un «contrat de gestion» portant la date du 1^{er} mai 1964 et prétendument conclu par toutes les parties dont le nom apparaît à titre d'employeurs, savoir: l'Ablan Leon (1964) Limited, la fiducie George Leon, la fiducie Lewie Leon, la fiducie Anthony Leon, la fiducie Edward Leon, la fiducie Joseph M. Leon, la fiducie familiale George Leon et la fiducie familiale Joseph M. Leon. On indique également qu'elles opèrent sous le nom d'Ablan Leon Distributors.

In the Anthony Thomas Leon matter the "management company" is Antomel Limited. In the Edward Leon matter it is Timmyal Limited. In the Lewie Leon matter it is Midgemar Limited.

All three agreements have provisions to the following effect:

the employers are to employ the respective management companies to manage, supervise, oversee and superintend the operations of certain stores engaged in the retail sale of furniture, furnishings and appliances, such stores to be designated from time to time by the employer and whether or not such stores were then in existence and in actual operation or thereafter acquired and operated by the employer;

the management company is to devote its full time and effort properly to complete and fulfill all duties which are normally allocated to a manager, supervisor, superintendent and oversee and more specifically in connection with stores engaged in the business therein before referred to;

the management company is to be fully responsible for all decisions which shall be made in the said stores as to management and operation and including the matter of purchase of stock-in-trade and merchandise which shall be offered for sale in the said stores, save and except that in the event of any dispute between the employee and the employer the decision of the employer shall always prevail;

the management company is also to be responsible for and to be in charge of all advertising in connection with the said stores whether by newspaper, radio or otherwise.

Each of the agreements provides for the management company being paid for such services in the amount set out in the documents and includes a provision for a bonus. There is variation in the amounts of remuneration.

In the Anthony Thomas Leon agreement there is an additional provision that the management company is also to be responsible for the

Dans l'affaire Anthony Thomas Leon, la «compagnie de gestion» est l'Antomel Limited. Dans l'affaire Edward Leon, c'est la Timmyal Limited. Dans l'affaire Lewie Leon, c'est la Midgemar Limited.

Les trois contrats contiennent des dispositions portant que:

les employeurs utiliseront les différentes compagnies de gestion pour gérer, surveiller, contrôler et diriger les opérations de certains magasins de vente au détail de meubles, d'ameublements et d'appareils ménagers, magasins que l'employeur désignera à l'occasion, même s'ils n'existent pas ou ne sont pas exploités réellement à cette époque et ne sont acquis et exploités que plus tard par l'employeur;

la compagnie de gestion consacrera tout son temps et toutes ses énergies à exercer et à remplir, comme il se doit, toutes les fonctions qui sont habituellement attribuées à un gérant, à un surveillant, à un contrôleur et à un dirigeant et se rapportant plus précisément aux magasins pratiquant le commerce susmentionné;

la compagnie de gestion sera entièrement responsable de toutes les décisions qui seront prises dans lesdits magasins concernant la gestion et l'exploitation, y compris la question de l'achat d'articles de commerce et de marchandises qui seront offerts en vente dans lesdits magasins, sous réserve que, s'il survient un conflit entre l'employée et l'employeur, la décision de l'employeur doit toujours prévaloir;

la compagnie de gestion sera en outre responsable et chargée de toute la publicité se rapportant auxdits magasins, que ce soit par les journaux, la radio ou autrement.

Chacun de ces contrats prévoit que la compagnie de gestion sera rémunérée pour ces services suivant le montant qui y est stipulé et chacun prévoit une prime. Les montants de la rémunération varient.

Le contrat d'Anthony Thomas Leon comporte une disposition additionnelle suivant laquelle la compagnie de gestion sera également

supervision of the head office of "Ablan Leon Distributors" at 65 State Street, Welland, Ontario.

There are three employment agreements which bear date the 1st day of May 1964. One provides for the employment of Anthony Leon by Antomel Limited, another for the employment of Edward Leon by Timmyal Limited and the third for the employment of Lewie Leon by Midgemar Limited. There is provision in each for the employer employing the employee to manage, supervise, oversee and superintend the operations of all stores entrusted to its charge by Ablan Leon Distributors. Each of the employment agreements has a provision for payment to the employee for his services. All of these agreements appear to be executed and each contains a provision for payment of a bonus.

During the 1965, 1967, 1968 and 1969 taxation years:

(a) Anthony Thomas Leon had control in and over Antomel Limited. I do not consider that any interest his wife had in that company would in any practical sense affect that control.

(b) Edward Leon had control in and over Timmyal Limited.

(c) Lewie Leon had control in and over Midgemar Limited.

Thus there is a situation where Anthony Thomas Leon, Edward Leon and Lewie Leon, who together, having the controlling interest in Ablan Leon (1964) Limited, would be in a position to exert influence in the important matter of the bonuses to be paid to the management companies. They respectively would, for all practical purposes, be in a position to control the salaries paid by their management companies to themselves.

In every case the management companies had no employee or none of any significance other than the respondent who controlled it. All of them were without some of the common and usual facilities of a business—such as a telephone or an office of its own.

responsable de la surveillance du siège social de l'«Ablan Leon Distributors», situé au 65 rue State, Welland (Ontario).

Trois contrats de travail portent la date du 1^{er} mai 1964. En vertu de ces contrats, l'Antomel Limited, la Timmyal Limited et la Midgemar Limited retiennent respectivement les services d'Anthony Leon, d'Edward Leon et de Lewie Leon. Chacun prévoit que l'employeur affecte l'employé à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de tous les magasins dont l'Ablan Leon Distributors lui confie la charge. Chacun des contrats de travail prévoit la rémunération des services de l'employé. Tous ces contrats semblent avoir été signés et chacun comporte une disposition prévoyant le paiement d'une prime.

Durant les années d'imposition 1965, 1967, 1968 et 1969:

(a) Anthony Thomas Leon était l'actionnaire majoritaire de l'Antomel Limited. Je ne crois pas que la participation de son épouse dans cette compagnie ait une quelconque incidence sur cette participation.

(b) Edward Leon était l'actionnaire majoritaire de la Timmyal Limited.

(c) Lewie Leon était l'actionnaire majoritaire de la Midgemar Limited.

Il s'agit donc d'une situation où Anthony Thomas Leon, Edward Leon et Lewie Leon qui, ensemble, détenaient la majorité des actions de l'Ablan Leon (1964) Limited, étaient en mesure d'exercer leur influence sur la question importante des primes à verser aux compagnies de gestion. A toutes fins pratiques, chacun était en mesure de contrôler le salaire que lui payait sa compagnie de gestion.

Dans chaque cas, les compagnies de gestion n'avaient pas d'employé ou d'autre employé véritable que l'intimé majoritaire. Aucune ne disposait de l'équipement habituel et ordinaire d'une entreprise, tel que le téléphone ou son propre bureau.

All the services the management companies were to supply under the management agreements were performed by the respondents. That which was important to the business of Ablan Leon Distributors was the services of the respondents as distinguished from the management companies. I am satisfied that the respondents would have insisted on performing the services they did because of their financial interests in Ablan Leon Distributors and because of the remuneration to be received for those services.

I find that the sole purpose of the interposition of the management companies was to reduce the respondents' liabilities for income tax. I find, too, that the utilization of the management companies for that purpose was accomplished through the respondents' control of Ablan Leon Distributors along with the cooperation of George Leon and Joseph Leon who also had financial interests in it.

Some of the legal principles applicable to these cases are dealt with in the reasons for judgment in the Ablan Leon (1964) Limited matter. However, it may be of advantage to refer again to two statements which in my opinion mark out the course to be followed here.

There is what Noel J. (as he then was) said in *Foreign Power Securities Corporation Ltd. v. M.N.R.* [1966] Ex.C.R. 358 at pages 386 and 387:

There is indeed no provision in the *Income Tax Act* which provides that, where it appears that the main purpose or one of the purposes for which any transaction or transactions was or were effected was the avoidance or reduction of liability to income tax, the Court may, if it sees fit, direct that such adjustments shall be made as respects liability to income tax as it considers appropriate so as to counteract the avoidance or reduction of liability to income tax which would otherwise be effected by the transaction or transactions.

Then there is the following statement of Jackett C.J. in *Rose v. M.N.R.* [1973] F.C. 65, at page 69:

It does not seem to be in doubt that the reasons for the scheme under which the corporations in question would be constituted a partnership to undertake management services for Central Park Estates Limited was to achieve tax advantages for the individuals owning the shares of some or all of those corporations. While this does not affect the result

Tous les services que les compagnies de gestion devaient fournir en vertu des contrats de gestion ont été exécutés par les intimés. L'entreprise de l'Ablan Leon Distributors était davantage intéressée aux services des intimés qu'à ceux des compagnies de gestion. Je suis convaincu que les intimés auraient insisté pour fournir eux-mêmes les services qu'ils ont exécutés à cause de leurs intérêts financiers dans l'Ablan Leon Distributors et de la rémunération découlant de leur exécution.

Je conclus que l'intervention des compagnies de gestion avait pour unique but de réduire l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des intimés. Je conclus en outre que l'utilisation des compagnies de gestion à cette fin s'est réalisée par le contrôle qu'exerçaient les intimés sur l'Ablan Leon Distributors de même que par la collaboration de George Leon et Joseph Leon qui y détenaient également des intérêts financiers.

Les motifs du jugement prononcés dans l'affaire Ablan Leon (1964) Limited étudient certains principes juridiques applicables aux présentes actions. Néanmoins, il serait utile de citer à nouveau deux déclarations qui, à mon avis, indiquent la ligne à suivre en l'espèce.

Voici ce que le juge Noël (maintenant juge en chef adjoint) déclarait dans l'affaire *Foreign Power Securities Corporation Ltd. c. M.N.R.* [1966] R.C.É. 358 aux pages 386 et 387:

[TRADUCTION] En fait, la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ne comporte aucune disposition prévoyant que, lorsqu'il appert que le but principal ou l'un des buts pour lesquels on a effectué une ou plusieurs opérations était d'éviter ou de réduire l'assujettissement à l'impôt sur le revenu, la Cour peut, si elle le juge à propos, ordonner d'apporter les rajustements qu'elle estime appropriés concernant l'assujettissement à l'impôt sur le revenu de façon à neutraliser la suppression ou la réduction de cet assujettissement que, par ailleurs, ces opérations réaliseraient.

Voici maintenant ce que déclarait le juge en chef Jackett dans l'arrêt *Rose c. M.N.R.* [1973] C.F. 65, à la page 69:

Il ne semble pas faire de doute que l'objet de l'arrangement en vertu duquel les compagnies en question devaient se former en société pour fournir des services de gestion à la Central Park Estates Limited, était d'obtenir des avantages fiscaux par les actionnaires de ces compagnies. Bien que cet élément ne change rien au résultat auquel ces opérations ont

actually achieved by what was done, it does, in my view, warrant a very careful appraisal of the evidence when considering whether what was projected with that end in view was actually carried out.

In these cases, too, a very careful appraisal of the evidence is warranted to ascertain whether the plan in mind was actually implemented.

The reasons for judgment of Cattanach J. in *Sazio v. M.N.R.* [1969] 1 Ex.C.R. 373 and *Cameron v. M.N.R.* 71 DTC 5068 are instructive.

In the *Ablan Leon (1964) Limited* matter it was claimed that the business carried on under the firm name *Ablan Leon Distributors* was a limited partnership. I found that no partnership existed. These respondents were not parties to that action. In my view that finding is irrelevant to this action. There was a furniture business carried on under the name *Ablan Leon Distributors* and whatever contracts were made were made with the operator or operators of that business.

Each of *Antomel Limited*, *Timmyal Limited* and *Midgemar Limited* were separate, distinct and existing corporate entities. It is a commonplace that notwithstanding a shareholder may be in control of a corporation of which he is a shareholder, the shareholder and the corporation are also separate and distinct entities.

I find:

(a) that *Ablan Leon Distributors* entered into an agreement with each of the three corporations namely *Antomel Limited*, *Timmyal Limited* and *Midgemar Limited* whereby those corporations respectively were to provide management services to *Ablan Leon Distributors*;

(b) that those corporations did supply the services they respectively undertook to provide for *Ablan Leon Distributors*; and

(c) that those corporations were entitled to be paid and were paid for those services.

It seems to me to be irrelevant under the circumstances of these three matters that it was intended that the services which the corpora-

effectivement abouti, j'estime cependant qu'il justifie une appréciation très prudente des témoignages sur le point de savoir si les mesures prévues pour atteindre ce but ont vraiment été prises.

En l'espèce, il faut également examiner les témoignages de très près pour déterminer si le plan projeté fut effectivement mis à exécution.

Les motifs du jugement prononcés par le juge Cattanach dans l'arrêt *Sazio c. M.R.N.* [1969] 1 R.C.É. 373 et dans l'affaire *Cameron c. M.R.N.* 71 DTC 5068 sont intéressants.

Dans l'affaire *Ablan Leon (1964) Limited*, on a prétendu que l'entreprise exploitée sous la raison sociale *Ablan Leon Distributors* était une société en commandite. J'ai conclu que la société n'existait pas. Les présents intimés n'étaient pas parties à cette action. A mon avis, cette conclusion ne s'applique pas à la présente action. Il s'agissait d'une entreprise de meubles exploitée sous le nom d'*Ablan Leon Distributors* et quels que soient les contrats qui ont été conclus, ils l'ont été avec le ou les exploitants de cette entreprise.

L'*Antomel Limited*, la *Timmyal Limited* et la *Midgemar Limited* étaient des entités séparées, distinctes et réelles. Il est reconnu que bien qu'un actionnaire détienne une participation majoritaire dans une compagnie, l'actionnaire et la compagnie constituent quand même des entités distinctes et séparées.

Je conclus:

a) que l'*Ablan Leon Distributors* a conclu un contrat avec chacune des trois compagnies, savoir l'*Antomel Limited*, la *Timmyal Limited* et la *Midgemar Limited*, en vertu duquel ces compagnies devaient fournir des services de gestion à l'*Ablan Leon Distributors*;

b) que ces compagnies ont fourni à l'*Ablan Leon Distributors* les services qu'elles se sont engagées à fournir; et

c) que ces compagnies avaient droit d'être rémunérées pour ces services et qu'elles l'ont été.

Compte tenu des circonstances de ces trois affaires, il importe peu, me semble-t-il, que les services que devaient fournir les compagnies

tions were to provide would be and were performed by the respondents.

It is my view that the plans involving the management corporations in the Anthony Thomas Leon, the Edward Leon and the Lewie Leon matters were implemented and what was projected was actually carried out.

I am satisfied that the onus which rests upon each of Anthony Thomas Leon, Edward Leon and Lewie Leon, heavy as it is under the circumstances here, has been met.

It follows that Antomel Limited, Timmyal Limited and Midgemar Limited were carrying on active commercial businesses and that the provisions of the *Income Tax Act* regarding "personal corporations" would not apply.

The appeals in the Anthony Thomas Leon, Edward Leon and Lewie Leon matters are dismissed with costs.

There are similarities between the situations in the Norman Leon and Frank Ahman matters and the situations in the other three matters.

Norman Leon controlled Nor-Mar Projects Limited. Frank Ahman controlled Frank Ahman Ltd. Neither Nor-Mar Projects Limited nor Frank Ahman Ltd. had any employee or any employee of significance other than the respondent who controlled it. In each case the corporation was without some of the common and usual facilities of a business. The persons actively performing services for Ablan Leon Distributors were Norman Leon and Frank Ahman. That which was important to the business of Ablan Leon Distributors was the services of the respondents Norman Leon and Frank Ahman as distinguished from Nor-Mar Projects Limited and Frank Ahman Ltd.

One difference between the Norman Leon and Frank Ahman matters and the others was that neither Norman Leon nor Frank Ahman were shareholders of Ablan Leon (1964) Limited.

I find that the sole purpose of interposition of Nor-Mar Projects Limited and Frank Ahman

soient exécutés par les intimés.

Je crois que les plans impliquant les compagnies de gestion dans les affaires Anthony Thomas Leon, Edward Leon et Lewie Leon furent mis à exécution et que ce que l'on avait projeté fut effectivement réalisé.

Je suis convaincu qu'Anthony Thomas Leon, Edward Leon et Lewie Leon se sont tous acquittés de leur tâche, si lourde qu'elle soit dans les circonstances de l'espèce.

Il s'ensuit que l'Antomel Limited, la Timmyal Limited et la Midgemar Limited exploitaient des entreprises commerciales actives et que les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relatives aux corporations personnelles ne s'appliquent pas.

Les appels dans les affaires Anthony Thomas Leon, Edward Leon et Lewie Leon sont rejetés avec dépens.

Les affaires Norman Leon et Frank Ahman et les trois autres affaires présentent des situations semblables.

Norman Leon détenait une participation majoritaire dans la Nor-Mar Projects Limited et Frank Ahman, dans la Frank Ahman Ltd. La Nor-Mar Projects Limited et la Frank Ahman Ltd. n'avaient pas d'employé ou d'autre employé véritable que l'intimé qui en était majoritaire. Aucune de ces compagnies ne disposait de l'équipement habituel et ordinaire d'une entreprise. Norman Leon et Frank Ahman étaient les personnes qui fournissaient activement des services à l'Ablan Leon Distributors. C'étaient les services des intimés Norman Leon et Frank Ahman, par opposition à ceux de la Nor-Mar Projects Limited et de la Frank Ahman Ltd., qui intéressaient l'entreprise de l'Ablan Leon Distributors.

Les affaires Norman Leon et Frank Ahman diffèrent des autres notamment en ce que ni Norman Leon ni Frank Ahman n'étaient actionnaires de L'Ablan Leon (1964) Limited.

Je conclus que l'intervention de la Nor-Mar Projects Limited et de la Frank Ahman Ltd.

Ltd. was to reduce the liability for income tax of Norman Leon and Frank Ahman. I am satisfied that those in control of Ablan Leon (1964) Limited were willing to co-operate with the respondents Norman Leon and Frank Ahman to that end.

Applicable also in these two appeals are the principles enunciated by Jackett C.J. and Noël J. (as he then was) in *Rose v. M.N.R.* (*supra*) and *Foreign Power Securities v. M.N.R.* (*supra*).

Nor-Mar Projects Limited, entered into an employment agreement, dated the 1st day of May 1964, in which the named employers were the same as in the Anthony Thomas Leon, the Edward Leon and Lewie Leon matters. The Nor-Mar Projects Limited agreement is not the same as the agreement in those three other matters.

The services to be rendered by Nor-Mar Projects Limited as set out in its employment agreement are:

1. Leon shall employ Nor-Mar to take charge of and be responsible for all promotion and public relation work which may be required in connection with the operation of any stores owned by Leon whether these stores may be owned at this date or may be hereafter acquired.
2. Nor-Mar shall devote its full time and effort to properly complete and fulfill all duties which are normally allocated to a person or corporation charged with promotion or public relations work and specifically in connection with stores engaged in the business herein above referred to.
3. Nor-Mar shall be fully responsible for all decisions which shall be made as to any promotion or public relation activities but in the event there may be a conflict between Leon and Nor-Mar as to a particular course of conduct or operation in connection with any of the stores, the decision of Leon shall always prevail.

Accordingly the total responsibility of Nor-Mar Projects Limited had to do with promotion and public relations and nothing else.

I find that the services which were performed by Norman Leon went far beyond the services (promotion and public relations) which Nor-Mar Projects Limited was to supply pursuant to its agreement. I find that Norman Leon also

avait pour seul but de réduire l'assujettissement à l'impôt sur le revenu de Norman Leon et Frank Ahman. Je suis convaincu que les actionnaires majoritaires de l'Ablan Leon (1964) Limited consentaient à collaborer avec les intimés Norman Leon et Frank Ahman à cette fin.

Les principes énoncés par le juge en chef Jackett dans l'arrêt *Rose c. M.R.N.* (précité) et par le juge Noël (maintenant juge en chef adjoint) dans l'arrêt *Foreign Power Securities c. M.R.N.* (précité), s'appliquent également à ces deux appels.

Le 1^{er} mai 1964, la Nor-Mar Projects Limited conclut un contrat de travail dans lequel le nom des employeurs était le même que dans les affaires Anthony Thomas Leon, Edward Leon et Lewie Leon. Le contrat de la Nor-Mar Projects Limited diffère de celui que l'on retrouve dans ces trois autres affaires.

Voici les services que la Nor-Mar Projects Limited devait fournir aux termes de son contrat d'emploi:

- [TRADUCTION] 1. La Leon confiera à la Nor-Mar la charge et la responsabilité de tout le travail de publicité et de relations extérieures qui peut être nécessaire à l'exploitation de tous magasins appartenant à la Leon, qu'ils lui appartiennent présentement ou qu'ils soient acquis postérieurement.
2. La Nor-Mar consacra tout temps et toutes ses énergies à exercer et à remplir comme il se doit toutes les fonctions qui sont habituellement attribuées à une personne ou à une compagnie chargée du travail de publicité ou de relations extérieures, se rapportant particulièrement aux magasins pratiquant le commerce susmentionné.
 3. La Nor-Mar sera entièrement responsable de toutes les décisions qui seront prises dans le domaine de la publicité ou des relations extérieures, mais s'il survient un conflit entre la Leon et la Nor-Mar quant à une ligne de conduite ou à une opération donnée concernant l'un des magasins, la décision de la Leon doit toujours prévaloir.

Par conséquent, la responsabilité de la Nor-Mar Projects Limited portait uniquement sur la publicité et les relations extérieures et rien d'autre.

Je conclus que les services exécutés par Norman Leon ont excédé de beaucoup ceux que la Nor-Mar Projects Limited devait fournir en vertu de son contrat (publicité et relations extérieures). Je conclus que Norman Leon a égale-

managed, supervised, oversaw and superintended the operations of some stores.

It might also be pointed out that the respondents' pleading indicates that the services actually performed by Norman Leon were more than matters relating to promotion and public relations.

Paragraph 4 of the reply to notice of appeal in the Norman Leon matter is:

With respect to paragraphs 3 and 4 of the Notice of Appeal, the Respondent says that he, as an employee of Nor-Mar Projects Limited devoted time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores of Ablan Leon Distributors and Nor-Mar Projects Limited was paid for those services the sum of

1968 — \$ 8,000.00
1969 — \$39,000.00

Of course the Nor-Mar Projects Limited agreement did not provide for supply of services for "the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores".

The provision for remuneration of Nor-Mar Projects Limited in accordance with its agreement was:

Nor-Mar shall be paid for the above services the sum of twelve hundred and fifty dollars (\$1,250.00) per month and it shall in addition be paid a bonus based on the volume of sales achieved in the said stores or any of them, such bonus to be worked out and completed in accordance with a subsequent agreement between the parties hereto.

The "above services" referred to in the remuneration provision would, of course, be the promotion and public relations work which Nor-Mar Projects Limited was to supply. It would not be for managing, supervising, overseeing and superintending the operations of stores.

It is not to be assumed that the services rendered by Norman Leon in managing, supervising, overseeing and superintending operations were done or intended to be done gratuitously. One is impelled to the conclusion that the items of payment by Ablan Leon Distributors which are in issue, namely \$8,000 in the taxation year 1968 and \$39,000 in the taxation year 1969, were for all services performed by Norman

ment géré, surveillé, contrôlé et dirigé les opérations de certains magasins.

Les plaidoiries des intimés montrent, pourrait-on également souligner, que les services effectivement exécutés par Norman Leon dépassaient le cadre de la publicité et des relations extérieures.

Le paragraphe 4 de la réponse à l'avis d'appel dans l'affaire Norman Leon se lit comme suit:

[TRADUCTION] Concernant les paragraphes 3 et 4 de l'avis d'appel, l'intimé déclare qu'à titre d'employé de la Nor-Mar Projects Limited, il consacra une partie de son temps à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors, et qu'en paiement de ces services, la Nor-Mar Projects Limited a reçu les montants de

1968 — \$ 8,000
1969 — \$39,000

De toute évidence, le contrat de la Nor-Mar Projects Limited ne prévoyait pas l'exécution de services ayant trait à «la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins».

La disposition prévoyant la rémunération de la Nor-Mar Projects Limited en conformité de son contrat était la suivante:

[TRADUCTION] En paiement des services susmentionnés, la Nor-Mar recevra le montant de douze cent cinquante dollars (1,250) par mois et, en plus, une prime calculée d'après le volume des ventes réalisées dans lesdits magasins ou n'importe quel d'entre eux. Cette prime sera établie et déterminée suivant un contrat subséquent conclu entre les parties.

Les «services susmentionnés» dans la clause de rémunération concernaient, de toute évidence, le travail de publicité et de relations extérieures que la Nor-Mar Projects Limited s'engageait à fournir. Ils ne visaient pas la gestion, la surveillance, le contrôle et la direction des opérations des magasins.

Il ne faut pas prendre pour acquis que les services de gestion, de surveillance, de contrôle et de direction des opérations rendus par Norman Leon ont été ou devaient être exécutés gratuitement. On est forcé de conclure que les postes de paiement effectués par l'Ablan Leon Distributors qui sont en litige, savoir \$8,000 pour l'année d'imposition 1968 et \$39,000 pour l'année d'imposition 1969, portaient sur l'en-

Leon including those which were managerial.

If there were services solely within the category of promotional and public relations along with the managerial services so as to indicate what might be the appropriateness of an apportionment between them no attempt was made at such apportionment. In my opinion the onus for establishing both a right to apportionment and what the apportionment should be would rest on the respondent. He has not met that onus.

In any event I would think that the obligations of Antomel Limited, Timmyal Limited and Midgemar Limited regarding advertising as set out in their employment agreements would substantially reduce the amount of work in connection with promotion and public relations undertaken by Nor-Mar Projects Limited in its agreement.

The respondent, Norman Leon, says in his pleading "that the appellant, by not issuing notices of re-assessment to Nor-Mar Projects Limited is, in effect, confirming the fact that Nor-Mar Projects Limited is properly taxable on the income which it received. To permit the appellant to re-assess the respondent and not Nor-Mar Projects Limited would be to sanction double taxation".

There is a similar pleading in the Frank Ahman matter with a reference to Frank Ahman Ltd.

These positions are rejected in both cases. In the Ablan Leon (1964) Limited matter I dealt with the effect of assessment by the Minister of a person not a party to the cause before the Court.

I find that the respondent, Norman Leon, has not discharged the onus which is on him to establish that the position of the appellant in connection with the assessments in the Norman Leon matter, the basis for making them or the appellant's relevant assumptions were wrong.

The appeal of the Minister of National Revenue in the Norman Leon matter is allowed. The assessments by the appellant in that matter are

semble des services exécutés par Norman Leon, y compris les services d'ordre administratif.

S'il s'agissait de services relevant uniquement de la publicité et des relations extérieures joints aux services d'ordre administratif montrant ainsi l'opportunité d'une répartition entre ces services, rien n'a été tenté pour établir cette répartition. A mon avis, il incomberait à l'intimé d'établir son droit à une répartition et la nature de cette répartition. Il ne l'a pas fait.

Quoiqu'il en soit, je suis porté à croire que les obligations concernant la publicité assumées par l'Antomel Limited, la Timmyal Limited et la Midgemar Limited énoncées dans leur contrat de services, réduiraient de façon importante la quantité de travail de publicité et de relations extérieures dont la Nor-Mar Projects Limited avait la charge aux termes de son contrat.

L'intimé Norman Leon allègue dans sa plaidoirie [TRADUCTION] «qu'en n'adressant pas un avis de nouvelle cotisation à la Nor-Mar Projects Limited, l'appelant, en fait, confirme que la Nor-Mar Projects Limited est bien imposable sur le revenu qu'elle a reçu. Permettre à l'appelant d'établir une nouvelle cotisation à l'encontre de l'intimé et non à l'encontre de la Nor-Mar Projects Limited équivaldrait à approuver une double imposition».

Dans l'affaire Frank Ahman, on retrouve une allégation analogue se rapportant à la Frank Ahman Ltd.

Dans l'un et l'autre cas, je rejette ces points de vue. Dans l'affaire Ablan Leon (1964) Limited, j'ai examiné l'effet d'une cotisation établie par le Ministre à l'encontre d'une personne qui n'est pas partie à l'action portée devant la Cour.

Je conclus que l'intimé Norman Leon n'a pas établi, comme il lui incombait de le faire, que la position de l'appelant dans l'affaire Norman Leon concernant les cotisations, la base de ces cotisations ou les hypothèses de l'appelant était mal fondée.

L'appel du ministre du Revenu national dans l'affaire Norman Leon est accueilli. Les cotisations établies par l'appelant dans cette affaire

restored. The appellant will have his costs in that matter here and below.

Frank Ahman Ltd. was incorporated in 1963. From then to the present Mr. Frank Ahman was the only person really interested in it. In 1964 he transferred to that corporation a store he had been operating in Niagara Falls. In 1968 that business was sold to Leon interests. Mr. Ahman said that he sold it because "Tom Leon" asked him if he would go to Welland and manage their store which was having problems, that his company would look after the Welland store and that he was to get \$20,000 a year and a percentage of the profits. He said he still went around to the Niagara Falls store to check items and supply them with merchandise.

Mr. Ahman's evidence was that there was no written agreement between Frank Ahman Ltd. and the Leons regarding the management of the Welland store. He said the Leons paid the \$20,000 and bonus to Frank Ahman Ltd. and the arrangement still continues, that the arrangement between himself and Frank Ahman Ltd. from 1968 forward was the same arrangement,—Leons paid Frank Ahman Ltd. and he drew his salary from Frank Ahman Ltd. He said he was not aware as to which company owned the Welland store.

On cross-examination Mr. Ahman was shown a photocopy of a statement of Frank Ahman Ltd. for the year ended May 31, 1969. It shows, as part of the income, management fees of \$22,100. Mr. Ahman said that it was paid by a Leon enterprise but that he did not know which one.

When Mr. Ahman was asked on cross-examination if there was any particular business reason for Frank Ahman Ltd. entering into a management arrangement with Ablan Leon Distributors as opposed to himself his answer was that he did not know if there was a difference.

No written management agreement was produced. No resolution of Frank Ahman Ltd. regarding a management agreement was produced.

sont rétablies. L'appelant recouvrera ses dépens du présent appel.

La Frank Ahman Ltd. fut constituée en compagnie en 1963. Depuis ce temps, Frank Ahman fut la seule personne à y avoir détenu un intérêt réel. En 1964, il céda à cette compagnie un magasin qu'il avait exploité à Niagara Falls. En 1968, cette entreprise fut vendue au groupe Leon. Ahman déclara l'avoir vendue parce que «Tom Leon» lui avait demandé s'il irait à Welland y gérer leur magasin qui était en difficulté et qu'il lui avait dit que sa compagnie s'occuperait du magasin de Welland et qu'il recevrait \$20,000 par année ainsi qu'un pourcentage des bénéfices. Il déclara qu'il se rendait toujours au magasin de Niagara Falls pour en vérifier les livres et en assurer l'approvisionnement.

Ahman a témoigné qu'il n'y avait aucune entente écrite entre la Frank Ahman Ltd. et les Leon portant sur la gestion du magasin de Welland. Il déclara que les Leon versèrent les \$20,000 et la prime à la Frank Ahman Ltd., que l'arrangement était toujours en vigueur et que l'entente existant depuis 1968 entre la Frank Ahman Ltd. et lui était la même; les Leon payaient la Frank Ahman Ltd. qui lui versait son salaire. Il déclara qu'il ne savait pas quelle compagnie était propriétaire du magasin de Welland.

En contre-interrogatoire, on montra à Ahman une photocopy d'un état financier de la Frank Ahman Ltd. pour l'année se terminant le 31 mai 1969. On y remarque, comme poste de revenu, des honoraires de gestion au montant de \$22,100. Ahman déclara qu'il était payé par une des entreprises Leon mais qu'il ne savait pas laquelle.

Lorsqu'en contre-interrogatoire, on demanda à Ahman s'il y avait des raisons commerciales particulières pour lesquelles la Frank Ahman Ltd. et non lui-même avait conclu un contrat de gestion avec l'Ablan Leon Distributors, il répondit qu'il ne savait pas s'il y avait une différence.

Aucun contrat écrit de gestion ne fut déposé, ni aucune résolution de la Frank Ahman Ltd. portant sur un contrat de ce genre.

I do not find that the absence of a written management agreement or of a resolution of the corporation regarding a management agreement would necessarily be fatal to the respondent's position. However it would be expected, under the circumstances here, that if there were a valid management agreement, as the respondent claims, some supporting written evidence of it would have been available. The absence of such supporting evidence is, in my view, of significance.

The payments to Frank Ahman Ltd. are consistent with the allegation of the appellant that Ablan Leon Distributors made them at the request of the respondent.

I find that the respondent has not met the onus upon him in this matter.

I find that the respondent Frank Ahman was entitled to receive from Ablan Leon Distributors the sum of \$13,600 in respect of the taxation year 1968 and the sum of \$18,700 in respect of the taxation year 1969 and to receive it for services which he rendered to Ablan Leon Distributors as an employee of Ablan Leon Distributors.

The appeal of the Minister of National Revenue in the Frank Ahman matter is dismissed in respect of, but only in respect of, the abandoned item of \$62 received as a dividend on shares of The Bell Telephone Company of Canada. In all other respects the appeal of the Minister of National Revenue in the Frank Ahman matter is allowed. The assessments by the appellant in that matter are restored except in respect of the item of \$62. Appropriate adjustments in the assessment necessitated because of the abandoned item of \$62 are to be made.

Having regard to the size of the \$62 item compared with the other items in issue and the time occupied at the trial by the \$62 item compared with the other items I do not consider that the appellant should be deprived of his costs. The appellant will have his costs in the Frank Ahman matter.

Je ne crois pas que l'absence d'un contrat écrit de gestion ou d'une résolution de la compagnie portant sur un tel contrat soit nécessairement préjudiciable à la position de l'intimé. Dans les circonstances de l'espèce toutefois, s'il existait un contrat de gestion en bonne et due forme, comme le prétend l'intimé, on pourrait vraisemblablement disposer d'une certaine preuve écrite à l'appui de ce contrat. L'absence d'une telle preuve est, à mon avis, révélatrice.

Les paiements versés à la Frank Ahman Ltd. corroborent l'allégation de l'appelant selon laquelle l'Ablan Leon Distributors les a effectués à la demande de l'intimé.

Je conclus que l'intimé n'a pas apporté la preuve nécessaire en l'espèce.

Je conclus que l'intimé Frank Ahman avait droit de recevoir de l'Ablan Leon Distributors les sommes de \$13,600 pour l'année d'imposition 1968 et de \$18,700 pour l'année d'imposition 1969 et ce, en contrepartie des services qu'il a exécutés à titre d'employé de l'Ablan Leon Distributors.

L'appel du ministre du Revenu national dans l'affaire Frank Ahman est rejeté uniquement à l'égard du poste de \$62 dont il s'est désisté, et qui fut payé à titre de dividendes sur des actions de la Compagnie de Téléphone Bell du Canada. A tous autres égards, l'appel du ministre du Revenu national dans l'affaire Frank Ahman est accueilli. Les cotisations établies par l'appelant dans cette affaire sont rétablies, exception faite du poste de \$62. En raison de ce désistement, il y a lieu d'apporter un rajustement approprié à la cotisation.

Compte tenu de l'importance du poste de \$62 au regard des autres postes en litige et du temps que ce poste a nécessité pendant le procès en comparaison des autres postes, je ne crois pas que l'appelant doit être privé des dépens. L'appelant recouvrera ses dépens dans l'affaire Frank Ahman.