

A-232-74

A-232-74

Minister of National Revenue (Appellant)

v.

Anthony Thomas Leon (Respondent)

and

Le ministre du Revenu national (Appellant)

c.

a Anthony Thomas Leon (Intimé)

et

A-233-74

A-233-74

Minister of National Revenue (Appellant)

v.

Edward Leon (Respondent)

and

b Le ministre du Revenu national (Appellant)

c.

Edward Leon (Intimé)

c et

A-234-74

A-234-74

Minister of National Revenue (Appellant)

v.

Lewie Leon (Respondent)

Court of Appeal, Heald and Ryan JJ. and MacKay D.J.—Toronto, March 8 and 9; Ottawa, June 28, 1976.

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.

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 respondents who controlled them and the companies lacked some of the usual facilities of a business. For the years 1968 and 1969 the Minister assessed each of the respondents for the fees paid by Ablan Leon Distributors to the employed companies. 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, and the Minister appealed. The Trial Division dismissed the appeal, holding that the effect of the interposition of the three management companies in question was to reduce respondents' tax liability. What had been projected had been carried out. Respondents had discharged the onus of proving that the 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. The Minister appealed.

Held, allowing the appeals, the assessments should be restored. The Trial Judge's findings of fact should be allowed to

Le ministre du Revenu national (Appellant)

c.

d Lewie Leon (Intimé)

Cour d'appel, les juges Heald et Ryan et le juge suppléant MacKay—Toronto, les 8 et 9 mars; Ottawa, le 28 juin 1976.

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

Les contribuables intimés exploitaient différents services d'une entreprise d'ameublement qu'ils dirigeaient par le biais de la société en commandite Ablan Leon Distributors. Cette dernière employait cinq compagnies pour exécuter les services (dans trois cas, il s'agissait manifestement de services de gestion). Aucune des compagnies n'avait d'autre employé véritable que les intimés qui la contrôlaient, et les compagnies ne disposaient pas de l'équipement habituel d'entreprise. 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 prétendaient 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 et le Ministre interjeta appel. La Division de première instance rejeta l'appel en décidant que l'intervention des trois compagnies de gestion avait pour effet de réduire l'assujettissement à l'impôt des intimés. Le projet avait été 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. Le Ministre interjeta appel.

Arrêt: les appels sont accueillis, les cotisations doivent être rétablies. Les conclusions de fait du juge de première instance

stand. However, there was no *bona fide* business purpose for the interposition of the management companies; it was solely to reduce respondents' tax liability. While there was a *bona fide* business purpose for the incorporation of the three companies, respondents must also establish such a purpose for the interposition of the companies in the transaction. If the transaction lacks a *bona fide* business purpose it is a sham, notwithstanding the fact that the incorporation is not. It is the agreement or transaction to which the Court must look. The interposition of the companies was a sham, the sole purpose of which was to avoid payment of tax.

M.N.R. v. Cameron (1972) 28 D.L.R. (3d) 477 affirming 71 DTC 5068, distinguished. *Holmes v. The Queen* [1974] 1 F.C. 353 and *Lagacé v. M.N.R.* [1968] 2 Ex.C.R. 98, applied. *Littlewoods v. McGregor* (1966-69) 45 T.C. 519, discussed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

N. A. Chalmers, Q.C., and *J. Weinstein* for appellant.

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

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.

Shibley, Righton & McCutcheon, Toronto, for respondents.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

HEALD J.: The above three actions are appeals from a judgment of the Trial Division¹ dismissing the Minister's appeal from a decision of the Tax Review Board vacating income tax assessments in respect of each of the above respondent's 1965, 1966, 1967 and 1968 taxation years.

The respondent, Edward Leon, held beneficially all the issued shares in Timmyal Limited, an Ontario corporation incorporated on January 2, 1963. The respondent, Anthony Thomas Leon, held beneficially 75% of the issued common shares and 100% of the issued preferred shares in Antomel Limited, an Ontario corporation also incorporated on January 2, 1963 (said respondent's wife,

¹ [1974] 2 F.C. 708.

doivent être maintenues. Cependant, l'intervention des compagnies de gestion n'avait pas pour objet une fin commerciale authentique; elle avait pour seul but de diminuer l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des intimés. Bien que la constitution en société des trois compagnies poursuivait une fin commerciale authentique, les intimés doivent démontrer une telle fin concernant l'intervention des compagnies dans l'opération. Si l'opération ne poursuit pas une fin commerciale, il s'agit alors d'un trompe-l'œil, nonobstant le fait que la constitution en société ne l'était pas. La Cour doit examiner l'entente ou l'opération en question. L'intervention des compagnies constituait un trompe-l'œil avec pour seul but la réduction de l'impôt payable.

Distinction faite avec l'arrêt: *M.R.N. c. Cameron* (1972) 28 D.L.R. (3^e) 477 confirmant 71 DTC 5068. Arrêts appliqués: *Holmes c. La Reine* [1974] 1 C.F. 353 et *Lagacé c. M.R.N.* [1968] 2 R.C.É. 98. Arrêt analysé: *Littlewoods c. McGregor* (1966-69) 45 T.C. 519.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

N. A. Chalmers, c.r., et *J. Weinstein* pour l'appellant.

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

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appellant.

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

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

LE JUGE HEALD: Il est interjeté appel par ces trois actions d'un jugement de première instance¹ rejetant l'appel interjeté par le Ministre d'une décision de la Commission de révision de l'impôt annulant les cotisations concernant l'impôt sur le revenu de chacun des intimés mentionnés ci-dessus pour les années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968.

L'intimé, Edward Leon, détenait toutes les actions émises de Timmyal Limited, société ontarienne constituée le 2 janvier 1963. L'intimé Anthony Thomas Leon détenait 75% des actions ordinaires émises et 100% des actions privilégiées émises d'Antomel Limited, société ontarienne également constituée le 2 janvier 1963 (Ellen Leon, épouse dudit intimé détenait les 25% restant des

¹ [1974] 2 C.F. 708.

Ellen Leon owning the other 25% of the issued common shares). The respondent, Lewie Leon, held beneficially all of the issued shares in Midgemar Limited, also an Ontario corporation incorporated on January 2, 1963.

By an order made on consent, all relevant evidence adduced at the trial of the action between The Minister of National Revenue and Ablan Leon (1964) Limited (File No. A-226-74) which appeal was heard by the Court immediately prior to the hearing of these appeals, will apply to these appeals.

Upon incorporation, Timmyal Limited, Antomel Limited, Midgemar Limited, Geormar Limited (an Ontario corporation, all of the issued shares of which were beneficially owned by George Leon, a brother of these three respondents) and Jomila Limited (an Ontario corporation, all of the issued shares of which were beneficially owned by Joseph Leon, another brother of these three respondents) formed a corporate partnership by means of which the business of Ablan Leon Distributors was to be operated, said corporate partnership agreement being also dated January 2, 1963. The Ablan Leon Distributors furniture business was, in fact, operated by this corporate partnership until May 1, 1964.

By agreement for sale purporting to bear date May 1, 1964, said corporate partnership purported to sell the business of Ablan Leon Distributors, as of April 28, 1964 to Ablan Leon (1964) Limited and the seven primary family trusts purportedly established and referred to in Action No. A-226-74—Ablan Leon (1964) Limited.

By letter dated September 14, 1965 to Miss Marjorie Leon, Mr. Mark Perlmutter, the chartered accountant advising the Leon family on these matters, advised that the five former corporate partners should not be used as management companies because, in his view, pursuant to section 39(4)(d) of the *Income Tax Act* and the discretionary provisions of section 138A(2), these companies would be regarded as associated corporations taxable at the 52% corporation rate. Accordingly, he recommended that the business pay a management salary to the three respondents

actions ordinaires émises). L'intimé, Lewie Leon, détenait toutes les actions émises de Midgemar Limited, société ontarienne également constituée le 2 janvier 1963.

a

Par une ordonnance décernée sur consentement, toute la preuve pertinente soumise au procès de l'action entre le ministre du Revenu national et Ablan Leon (1964) Limited (n° du greffe: A-226-74) dont l'appel a été entendu par la Cour immédiatement avant l'audition de ces appels, s'appliquera en l'espèce.

Après leur constitution, Timmyal Limited, Antomel Limited, Midgemar Limited, Geormar Limited (société ontarienne dont toutes les actions émises étaient détenues par George Leon, frère des trois intimés) et Jomila Limited (société ontarienne dont toutes les actions émises étaient détenues par Joseph Leon, autre frère de ces trois intimés) constituèrent une société pour l'exploitation de l'entreprise Ablan Leon Distributors. L'accord concernant ladite société était également daté du 2 janvier 1963. En fait, cette société a exploité l'entreprise d'ameublement Ablan Leon Distributors jusqu'au 1^{er} mai 1964.

f

Par un contrat de vente prétendument daté du 1^{er} mai 1964, ladite société était censée avoir vendu le 28 avril 1964 l'entreprise Ablan Leon Distributors à Ablan Leon (1964) Limited et aux sept fiducies familiales principales qui devaient être créées et mentionnées dans l'action portant le numéro de greffe A-226-74—Ablan Leon (1964) Limited.

h

Par une lettre du 14 septembre 1965 adressée à M^{lle} Marjorie Leon, Mark Perlmutter, comptable agréé et conseiller de la famille Leon dans ce domaine, l'a informée que les cinq compagnies associées ne pourraient servir de compagnies de gestion puisqu'à son avis, conformément à l'article 39(4)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et aux dispositions discrétionnaires de l'article 138A(2), ces compagnies seraient considérées comme des sociétés associées imposables au taux de 52%. C'est pourquoi il a recommandé que l'entreprise paie un salaire d'administration aux trois intimés

and not pay a management fee to their respective companies.

In a further letter dated November 2, 1965 to Miss Marjorie Leon, Mr. Perlmutter stated:

However, if these companies are going to provide management services for Ablan Leon Distributors as their major activity, it seems to me extremely likely that a direction may be made under Section 138A[2](a) treating the companies as associated corporations in any event, and the benefit of separate companies may very well be lost. If, however, it is decided to take this risk and to proceed to use the five companies as management companies, it is extremely important that there be written agreements entered into by each company with the Partnership, for the provision of management services in return for an agreed fee and that there be contracts entered into between each management company and the individual concerned, whereby he undertakes to provide his services on a full-time basis for his company. As we discussed at our meeting, the whole question of the deductibility of the management fee may in itself become a tax problem. It is our considered opinion that the Partnership pay a management salary to the Messrs. Leon, and not pay a management fee to their respective companies.

The respondents elected not to follow Mr. Perlmutter's advice and decided that the partnership would pay a management fee to their respective companies who would in turn pay a lesser amount by way of salary to the three respondents.

The agreements between Ablan Leon Distributors and the three management companies and between the three management companies and the three respondents were dated May 1, 1964 but were in fact executed at some unknown date subsequent to May 1, 1964. The evidence did not establish precisely when the management agreements were executed but it was likely at a date after November 2, 1965.

The management agreements between Ablan Leon Distributors and the three management companies provided in paragraph 1 thereof that the stores to be managed were to be designated by Ablan Leon Distributors. Paragraph 5 stipulated that bonuses were to be paid to the management companies pursuant to a subsequent agreement to be entered into between the parties. At the trial, no evidence was adduced of any written designation of stores or of subsequent agreements as to bonuses.

In the case of Antomel and Midgemar, there was no evidence of anything undertaken by or

et non pas des honoraires à leurs compagnies respectives.

Dans une autre lettre du 2 novembre 1965 adressée à M^{lle} Marjorie Leon, M. Perlmutter déclarait:

[TRADUCTION] Cependant, si ces compagnies doivent fournir des services de gestion à Ablan Leon Distributors à titre d'activités principales, il est très probable qu'une directive soit rendue en vertu de l'article 138A[2]a) considérant ces compagnies comme des compagnies associées de toute façon, et que l'avantage de compagnies distinctes soit perdu. Si vous décidez cependant de prendre ce risque et de vous servir de ces cinq compagnies comme des compagnies de gestion, il importe au plus haut point que des contrats écrits soient conclus par chaque compagnie avec la société prévoyant la fourniture de services de gestion en contrepartie d'honoraires convenus et que les contrats soient conclus entre chaque compagnie de gestion et l'individu concerné, qui s'engagerait à fournir ses services à plein temps à ces compagnies. Conformément à la discussion que nous avons eue lors de notre réunion, la question de savoir si les honoraires de gestion sont déductibles peut devenir en soi un problème fiscal. Nous pensons sérieusement que la société devrait plutôt verser un salaire de gestion à MM. Leon et non des honoraires de gestion à leurs compagnies respectives.

Les intimés ont préféré ne pas suivre les conseils de M. Perlmutter et ils ont décidé que la société paierait des honoraires de gestion à leurs compagnies respectives qui, à leur tour, verseraient un salaire inférieur aux trois intimés.

Les contrats conclus entre Ablan Leon Distributors et les trois compagnies de gestion et entre les trois compagnies de gestion et les trois intimés remontent au 1^{er} mai 1964 mais en réalité ils ont été signés à une date inconnue après le 1^{er} mai 1964. La preuve ne donne pas la date précise de la signature des contrats de gestion mais elle est probablement postérieure au 2 novembre 1965.

Les accords de gestion conclus entre Ablan Leon Distributors et les trois compagnies de gestion prévoyaient au paragraphe 1 que les magasins à gérer seraient désignés par Ablan Leon Distributors. Le paragraphe 5 stipulait le paiement de primes aux compagnies de gestion conformément à un contrat que les parties devaient conclure ultérieurement. Au procès, aucune preuve n'a été apportée d'une désignation écrite des magasins ou de contrats ultérieurs concernant les primes.

Rien ne prouve dans le cas d'Antomel et Midgemar que ces compagnies aient pris des mesures

through the companies apart from Ablan Leon Distributors.

In the case of Timmyal, Edward Leon devoted a portion of his time to managing and supervising stores known as Times Furniture Stores, including Times Willowdale. Times Willowdale was not a business owned and carried on by Ablan Leon Distributors but was owned by Lewie Leon Limited and Hafurn Sales Limited in equal proportions. Hafurn Sales Limited was not a Leon enterprise. Paragraph 8 of the management agreement between Ablan Leon Distributors and Timmyal stipulated that Timmyal was not to be employed or engaged in any similar business without the written consent of Ablan Leon Distributors. Times Willowdale was a similar business, and Ablan Leon Distributors did not consent in writing to Timmyal's management thereof contrary to said paragraph 8. There was no evidence of any management agreement between Timmyal and either or both of Lewie Leon Limited or Hafurn Sales Limited nor between Ablan Leon Distributors and either or both of said two companies. There was no evidence of anything undertaken by or through Timmyal apart from Ablan Leon Distributors and Times Furniture Stores.

In the case of Timmyal and Midgemar, during the years under appeal, the companies had no telephone directory listing—their offices were those occupied by the respondents Edward Leon and Lewie Leon in their respective capacities with Ablan Leon (1964) Limited. Neither company had a printed letterhead and their respective financial statements showed no payment for rent. In the case of Antomel, during the years under appeal, it had no telephone directory listing; its office was that occupied by the respondent Anthony T. Leon in his capacity as President of Ablan Leon (1964) Limited; it had no printed letterhead; its financial statements show no payment for rent and it had no employees other than the respondent Anthony T. Leon and a messenger who was paid \$50 per month.

In the case of all three respondents, the role of each of them in the Leon furniture business did not change materially after May 1, 1964 as a result of the "reorganization" of the business but only as necessitated by the growth of the business.

quelconques indépendamment d'Ablan Leon Distributors.

En ce qui concerne Timmyal, Edward Leon a consacré une partie de son temps à gérer et contrôler les magasins connus sous le nom de Times Furniture Stores, y compris Times Willowdale. La propriété et l'exploitation de Times Willowdale n'étaient pas aux mains d'Ablan Leon Distributors mais de Lewie Leon Limited et Hafurn Sales Limited, à parts égales. Hafurn Sales Limited n'était pas une entreprise Leon. Le paragraphe 8 du contrat de gestion conclu entre Ablan Leon Distributors et Timmyal stipulait que Timmyal ne devait pas être employé ni engagé dans une entreprise semblable sans le consentement écrit d'Ablan Leon Distributors. Times Willowdale était une entreprise du même genre et Ablan Leon Distributors n'a pas donné son consentement écrit à la gestion de Timmyal contrairement audit paragraphe 8. Il n'y a aucune preuve d'un accord de gestion quelconque entre Timmyal et Lewie Leon Limited ou Hafurn Sales Limited ni entre Ablan Leon Distributors et l'une ou l'autre ou les deux compagnies. Il n'y a aucune preuve d'une activité quelconque exercée par Timmyal indépendamment d'Ablan Leon Distributors et de Times Furniture Stores.

Au cours des années en cause les compagnies Timmyal et Midgemar n'avaient pas leur propre numéro de téléphone et leurs bureaux étaient ceux qu'occupaient les intimés Edward Leon et Lewie Leon dans leurs fonctions respectives auprès de Ablan Leon (1964) Limited. Aucune des deux compagnies n'avaient de papier à lettre à en-tête et leurs états financiers respectifs ne témoignaient d'aucun paiement de loyer. Antomel n'avait pas son propre numéro de téléphone au cours des années en cause et occupait le bureau qu'utilisait l'intimé Anthony T. Leon pour exercer ses fonctions de président de Ablan Leon (1964) Limited; elle n'avait aucun papier à en-tête, ses états financiers ne témoignent d'aucun paiement de loyer et elle n'avait d'autre employé que l'intimé Anthony T. Leon et un messenger payé \$50 par mois.

Si les fonctions exercées par chacun des trois intimés dont l'entreprise d'ameublement Leon ont pu changer après le 1^{er} mai 1964, c'est non pas en raison de la «réorganisation» de l'entreprise, mais seulement parce que la croissance de celle-ci l'exigeait.

Based on the evidence adduced, the learned Trial Judge made the following findings of fact, *inter alia*:

(a) That each of the respondents had control in and over each of their management companies (Timmyal, Antomel and Midgemar), and since between them, they controlled Ablan Leon (1964) Limited, they were in a position to exert influence in the matter of the bonuses to be paid to the management companies.

(b) That each respondent was, for all practical purposes, in a position to control the salary paid by his management company to himself.

(c) None of the three management companies had any employees or at least none of any significance other than the particular respondent who controlled the particular management company.

(d) Each of said three management companies were without some of the common and usual facilities of a business such as a telephone or an office of its own.

(e) All of the services each of the management companies were to supply under their respective management agreements were performed by the particular respondent controlling the particular management company and that which was important to the business of Ablan Leon Distributors was the services of the three respondents as distinguished from the three management companies.

(f) The sole purpose of the interposition of the management companies was to reduce the respondents' liabilities for income tax, and 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.

Respondents' counsel urged us to accept the findings of fact of the learned Trial Judge and counsel for the appellants agreed. (See, for example, appellant's memorandum of fact and law—*Anthony Thomas Leon* case—page 7). A perusal of the evidence satisfies me that said findings of fact, as above enumerated, were clearly justified on the evidence, and should be allowed to stand.

En se fondant sur les preuves apportées, le savant juge de première instance a conclu, entre autres:

a) Que chacun des intimés détenait la majorité des actions de leur compagnie de gestion (Timmyal, Antomel et Midgemar) et que, puisqu'ils contrôlaient ainsi entre eux Ablan Leon (1964) Limited, ils étaient en mesure d'exercer leur influence sur la question importante des primes à verser aux compagnies de gestion.

b) Qu'à toutes fins pratiques, chaque intimé était en mesure de contrôler le salaire que lui payait sa compagnie de gestion.

c) Que les trois compagnies de gestion n'avaient pas d'employé ou d'autre employé véritable que l'intimé majoritaire.

d) Qu'aucune des trois compagnies de gestion ne disposait de l'équipement habituel et ordinaire d'une entreprise, tel que le téléphone ou son propre bureau.

e) Que tous les services que les compagnies de gestion devaient fournir en vertu des contrats de gestion ont été exécutés par les intimés qui contrôlaient les compagnies de gestion et que l'entreprise de l'Ablan Leon Distributors était davantage intéressée aux services des intimés qu'à ceux des compagnies de gestion.

f) Que l'intervention des compagnies de gestion avait pour seul but de réduire l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des intimés et 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 avocats des intimés nous ont demandé d'accepter les conclusions de fait du savant juge de première instance et les avocats des appelants ont donné leur accord. (Voir, par exemple, l'exposé des faits et du droit soumis par l'appelant—dans l'affaire *Anthony Thomas Leon*—page 7). Vu la preuve, je suis convaincu que lesdites conclusions de fait énumérées ci-dessus étaient clairement justifiées et doivent être maintenues.

After making these findings of fact, the learned Trial Judge went on to state at pages 718 and 719 of this judgment:

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 corporations 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.

Appellant's counsel, while agreeing with the findings of fact of the learned Trial Judge, does not agree with the conclusions which he reached as to the disposition of these particular assessments. It is the submission of appellant's counsel that from the above findings of fact, there should flow a conclusion that the monies paid by Ablan Leon Distributors to the management companies owned by the three respondents during the years under review is income taxable in the hands of the three respondent brothers rather than in the hands of the management companies.

The respondents rely on the case of *M.N.R. v. Cameron*². However, the *Cameron* case is clearly

A la suite de ces conclusions de fait, le savant juge de première instance déclarait aux pages 718 et 719 de son jugement:

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 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.

Alors qu'il est d'accord avec les conclusions de fait du savant juge de première instance, l'avocat de l'appellant désapprouve sa décision sur ces cotisations. L'avocat de l'appellant prétend que, d'après les conclusions de fait énoncées ci-dessus, l'argent payé par Ablan Leon Distributors aux compagnies de gestion dont les trois intimés étaient propriétaires au cours des années en question est un revenu imposable aux mains des trois frères intimés plutôt qu'aux mains des compagnies de gestion.

Les intimés s'appuient sur l'affaire *M.R.N. c. Cameron*². Cependant, les faits de l'affaire *Came-*

² (1972) 28 D.L.R. (3d) 477, affirmant 71 DTC 5068.

² (1972) 28 D.L.R. (3^e) 477, confirmant 71 DTC 5068.

distinguishable on its facts. In that case, there were findings of fact to the effect that the primary purpose for incorporation of the company and for the resulting agreement was to serve as a vehicle whereby senior employees of the employer could purchase an interest in the employer corporation, said corporation through its controlling shareholder having decided that he did not wish to deal with said senior employees in their personal capacities. In effect, said finding amounts to a finding of a *bona fide* business purpose for subject transaction. In the case at bar, no such *bona fide* business purpose is present since the Trial Judge found "that the sole purpose of the interposition of the management companies was to reduce the respondents' liabilities for income tax." What the furniture business of Ablan Leon Distributors desired was the management services and expertise of the three respondents. These services could have just as easily been provided without the intervention of the management companies (which was the procedure recommended by the tax adviser, Perlmutter). Thus, there was no *bona fide* business purpose, merely a tax purpose, for the interposition of the management companies.

Respondents' counsel is quite correct in stating that for incorporation of Timmyal, Antomel and Midgemar there was a *bona fide* business purpose in that prior to May 1, 1964 these three companies along with Jomila and Geormar Limited owned the Ablan Leon Distributors furniture business. However, it is one thing to concede a *bona fide* business purpose for incorporation and quite another thing to concede a *bona fide* business purpose for the interposition of the management companies in the transaction of providing management services. In my view, for the respondents to be successful in this appeal, they must establish a *bona fide* business purpose in the transaction, which on the evidence in these cases, they have failed to do. It is the agreement or transaction in question to which the Court must look. If the agreement or transaction lacks a *bona fide* business purpose, it is a sham. It is, in my view, possible to have a company, the incorporation of which is not a sham, because of the existence of a *bona fide* business purpose for the incorporation, engaging in a transaction which is a sham, because of the absence of a *bona fide* business purpose for said transaction. The cases at bar are, in my

ron doivent être nettement distingués. Dans cette affaire, les conclusions de fait déclaraient que la constitution de la compagnie en société et le contrat en résultant avaient pour but de permettre aux cadres de l'entreprise de prendre une participation dans la société de l'employeur dont l'actionnaire principal avait décidé de ne pas traiter personnellement avec lesdits employés. En réalité, ladite conclusion revient à dire que l'opération en question a pour objet une fin commerciale authentique. En l'espèce, une telle fin commerciale authentique est absente puisque le juge de première instance a estimé «que l'intervention des compagnies de gestion avait pour unique but de réduire l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des intimés.» L'entreprise d'ameublement Ablan Leon Distributors souhaitait obtenir les services de gestion et les connaissances techniques des trois intimés. Ces services auraient pu tout aussi bien être fournis sans l'intervention des compagnies de gestion (procédure recommandée par le conseiller fiscal, Perlmutter). Ainsi, l'intervention des compagnies de gestion ne poursuivait pas une fin commerciale utile mais uniquement des fins fiscales.

L'avocat des intimés a tout à fait raison de déclarer que la constitution en société de Timmyal, Antomel et Midgemar poursuivait une fin commerciale authentique dans la mesure où avant le 1^{er} mai 1964 ces trois compagnies ainsi que Jomila et Geormar Limited étaient les propriétaires de l'entreprise Ablan Leon Distributors. Cependant, reconnaître que la constitution en société poursuivait une fin commerciale authentique est une chose mais reconnaître une fin commerciale authentique à l'intervention des compagnies de gestion dans l'opération consistant à fournir des services de gestion en est une autre. J'estime que les intimés doivent démontrer, pour réussir dans cet appel, que cette opération poursuivait une fin commerciale authentique, ce qu'ils n'ont pas fait d'après les preuves fournies dans ces affaires. La Cour doit examiner l'entente ou l'opération en question. Si elles ne poursuivent pas une fin commerciale authentique, il s'agit alors d'un trompe-l'œil. Il est possible, à mon avis, qu'une compagnie, dont la constitution en société ne constitue pas un trompe-l'œil en raison de l'existence d'une fin commerciale authentique à l'origine de sa constitution, s'engage dans une opération fictive ne comportant aucune

opinion, examples of such a situation. The judgment of the Supreme Court in the *Cameron* case (*supra*) makes it clear that the Court was directing itself to the question as to whether or not the agreement was a sham. In the *Cameron* case (*supra*), there was a *bona fide* reason for the agreement or transaction, and the savings in income tax were incidental. In the case at bar, there is no *bona fide* business reason for the agreements and the sole purpose of the agreements is the savings in income tax.

The case of *Holmes v. The Queen*³ is another case where the Court looked at the agreement or transaction in question from the point of view of whether "genuine business reasons" existed for payment of a management fee under the contract.

The judgment of President Jackett (as he then was) in *Lagacé v. M.N.R.*⁴ is also, in my view, germane to the situation here present. At page 109 of the judgment, the learned President said:

The most significant feature of the appellants' contention in this Court, as it strikes me, is that it is inherent in the contention that profits that would otherwise have accrued to the appellants have ended up in the name of a company controlled by them, not because of *bona fide* business transactions between the appellants and such company, but because of transactions that have been arranged between them to implement a contract between the appellants and a third person to accomplish objects desired by the third person. In other words, the contention is based on the assumption that profits of the appellants' business operations were put into the hands of the company by a device and that the profits were not the result of the company having embarked on business transactions. In my view, therefore, the short answer to the contention, even assuming the facts to have been established, is that, for 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. This to me is the obvious import of sections 3 and 4 of the *Income Tax Act* and is in accord with my understanding of the relevant judicial decisions.

As in that case, here also, it can be said that the remuneration for operating and managing the business is the income of the individuals who actually operate and manage the business, and not the income of a third person such as the three management companies into whose hands the income may come.

fin commerciale authentique. C'est le cas en l'espèce. Le jugement de la Cour suprême rendu dans l'affaire *Cameron* (précitée) montre que la Cour s'est demandée si le contrat constituait un trompe-l'œil. Dans l'affaire *Cameron* (précitée), l'accord ou l'opération avaient une cause authentique et ont entraîné incidemment des économies d'impôt. En l'espèce, les accords ne poursuivent pas de fin commerciale authentique mais ont pour seul but de réaliser des économies d'impôt.

Dans l'affaire *Holmes c. La Reine*³ la Cour a examiné le contrat ou la transaction en question pour savoir si le paiement d'honoraires de gestion effectué en vertu du contrat poursuivait «des raisons commerciales admissibles».

Je pense que le jugement rendu par le juge Jackett (alors président) dans l'affaire *Lagacé c. M.N.R.*⁴ est aussi en rapport avec la présente situation. Le savant président déclarait page 109 de son jugement:

[TRADUCTION] Le point le plus significatif de l'argumentation des appelants, celui qui m'a le plus frappé, est qu'il lui est inhérent que les profits, qui autrement seraient dévolus aux appelants, se sont retrouvés au nom d'une compagnie qu'ils contrôlaient, non pas en raison de transactions commerciales *bona fide* entre les appelants et cette compagnie, mais en raison de transactions conclues entre eux pour donner effet à un contrat signé entre eux et un tiers pour réaliser des visées de ce dernier. En d'autres mots, l'argumentation s'appuie sur la présomption que les bénéfices des opérations commerciales des appelants étaient mis entre les mains de la compagnie en vertu d'un plan et que les bénéfices ne provenaient pas du fait que la compagnie se soit engagée dans des transactions commerciales. A mon avis donc, la réponse à cette argumentation, même en supposant que les faits aient été établis, est qu'aux fins de la partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les bénéfices provenant d'une entreprise sont les revenus de la personne qui exploite l'entreprise et ne sont pas, comme tels, des revenus d'un tiers entre les mains de qui les bénéfices peuvent passer. Telle est donc, pour moi, la portée indiscutable des articles 3 et 4 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et ceci est conforme à ce que je conclus de la jurisprudence pertinente.

Comme dans cette dernière affaire, on peut également dire ici que la rémunération versée pour l'exploitation et la gestion de l'entreprise constitue le revenu des individus qui exploitent et gèrent réellement cette entreprise, et non pas le revenu d'un tiers, en l'occurrence les trois compagnies de gestion, entre les mains desquelles le revenu est remis.

³ [1974] 1 F.C. 353 at 371 and 373.

⁴ [1968] 2 Ex.C.R. 98 at 109.

³ [1974] 1 C.F. 353 pp. 371 et 373.

⁴ [1968] 2 R.C.É. 98 à la p. 109.

Pertinent also to a discussion of this issue is the view expressed by Lord Denning in the *Littlewoods* case⁵, where he said at page 536:

The doctrine laid down in *Salomon v. Salomon* ([1897] A.C. 22) has to be watched very carefully. It has often been supposed to cast a veil over the personality of a limited company through which the Courts cannot see. But that is not true. The Courts can, and often do, draw aside the veil. They can, and often do, pull off the mask. They look to see what really lies behind

In the case at bar, when the veil is pierced and the mask removed, it is clear that the three individual respondents who in fact "ran" the Ablan Leon Distributors furniture business, a very large business, also, in fact, earned the remuneration which was "diverted" to the management companies where the income attracted a lower rate of income tax. This portion of their remuneration was then recouped by them through redemption of preference shares. Thus, the interposition of the management companies between the employer and the employee was a sham, pure and simple, the sole purpose of which was to avoid payment of tax. Accordingly, in my opinion, the transactions cannot be allowed to stand, the Minister's appeals should be allowed in all three cases and the assessments under review should be restored. Since all three appeals were argued together, the appellant should be entitled to only one set of costs against the respondents.

* * *

RYAN J.: I concur.

* * *

MACKEY D.J.: I agree.

⁵ *Littlewoods v. McGregor* (1966-69) 45 T.C. 519 at 536.

Le point de vue exprimé par lord Denning dans l'affaire *Littlewoods*⁵ est également pertinent à cet égard. Il déclarait à la page 536:

[TRADUCTION] La doctrine énoncée dans l'affaire *Salomon c. Salomon* ([1897] A.C. 22) doit être examinée très attentivement. On dit qu'elle a souvent permis de jeter une voile sur la personnalité d'une société à responsabilité limitée que les cours ne peuvent percer. Mais cela est inexact. Les tribunaux peuvent écarter le voile et ils le font souvent. Ils peuvent arracher le masque et ils le font souvent. Ils cherchent à savoir ce qu'il y a derrière tout cela

Lorsqu'on a percé le voile et retiré le masque, on s'aperçoit en l'espèce que les trois intimés qui «dirigeaient» réellement l'entreprise d'ameublement Ablan Leon Distributors qui est une entreprise très importante, percevaient en fait également la rémunération qui était «détournée» au profit des compagnies de gestion dont le revenu était passible d'un taux d'imposition inférieur. Ils récupéraient ensuite leur part de la rémunération par le rachat d'actions privilégiées. Ainsi, l'intervention des compagnies de gestion entre l'employeur et l'employé constituait purement et simplement un trompe-l'œil avec pour seul but la réduction de l'impôt payable. J'estime par conséquent qu'on ne peut pas accepter les opérations, que les appels du Ministre doivent être accueillis dans les trois affaires et que les cotisations en cause doivent être rétablies. Étant donné que les trois appels ont été plaidés ensemble, l'appellant n'aura droit qu'à un mémoire de frais contre les intimés.

* * *

LE JUGE RYAN: J'y souscris.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT MACKEY: J'y souscris.

⁵ *Littlewoods c. McGregor* (1966-69) 45 T.C. 519 à la p. 536.