

Allied Farm Equipment Limited (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Court of Appeal, Jackett C.J., Perrier and Choquette D.JJ.—Montreal, December 12, 1972.

Income tax—Associated companies—Whether association with foreign company sufficient—Income Tax Act, s. 39(4).

Section 39(4) of the *Income Tax Act* which deems one company to be associated with another if certain enumerated tests are satisfied does not apply unless both corporations are subject to income tax under Part I of the *Income Tax Act*.

International Fruit Distributors Ltd. v. M.N.R. [1953] C.T.C. 342, distinguished.

APPEAL from Heald J. [1972] F.C. 263, reversed.

Philip F. Vineberg, Q.C. for appellant.

George W. Ainslie, Q.C. for respondent.

JACKETT C.J. (orally)—This is an appeal from a judgment of the Trial Division, dismissing an appeal from a judgment of the Tax Appeal Board, in so far as it dismissed appeals by the appellant from its assessments under Part I of the *Income Tax Act* for its 1960, 1961, 1962, 1963 and 1964 taxation years.

The sole question raised in respect of all assessments is whether the appellant, which was a company carrying on business in Canada, was “associated”, within the meaning of section 39(2) of the *Income Tax Act*, with two other corporations, which were carrying on business in Canada, during the taxation years in question, so that it became subject to a higher scale of rates on its taxable income than would be applicable if it were not so “associated”.

Before one can attempt to state the question in issue, it is necessary to attempt to summarize the scheme of section 39 in an understandable but sufficiently accurate way.

Allied Farm Equipment Limited (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, les juges suppléants Perrier et Choquette—Montréal, le 12 décembre 1972.

Impôt sur le revenu—Compagnies associées—L'association à une compagnie étrangère suffit-elle—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 39(4).

Aux fins de l'article 39(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, une compagnie est censée être associée à une autre si elle répond à un certain nombre de critères. Si les deux compagnies ne sont pas imposables aux termes de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ledit article ne s'applique pas.

Distinction faite avec l'arrêt *International Fruit Distributors Ltd. c. M.R.N.* [1953] C.T.C. 342.

APPEL infirmant une décision du juge Heald, [1972] C.F. 263.

Philip F. Vineberg, c.r. pour l'appelante.

George W. Ainslie, c.r. pour l'intimé.

LE JUGE EN CHEF JACKETT (oralement)—Le présent appel porte sur un jugement de la Division de première instance, rejetant l'appel d'un jugement de la Commission d'appel de l'impôt, dans la mesure où celui-ci a rejeté les appels de l'appelante relativement aux cotisations établies à son égard en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* au titre de ses années d'imposition 1960, 1961, 1962, 1963 et 1964.

La seule question soulevée quant à ces cotisations est celle de savoir si l'appelante, compagnie qui exploitait une entreprise au Canada, était une corporation «associée», au sens de l'article 39(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à deux autres corporations, qui exploitaient une entreprise au Canada, pendant les années d'imposition en question, ce qui a eu pour effet de rendre applicable à son revenu imposable un taux d'impôt plus élevé que celui qui lui aurait été applicable si elle n'avait pas été ainsi «associée».

Pour être en mesure de bien préciser l'objet du litige, il est nécessaire de tenter de résumer l'esprit de l'article 39 d'une manière à la fois intelligible et suffisamment exacte.

Part I of the *Income Tax Act* imposes an income tax on the annual taxable income of every person resident or carrying on business in Canada (section 2).¹ Section 39 is the provision that fixes the rate at which that tax is computed in so far as corporations (as opposed to individuals) are concerned. The scheme of section 39 is as follows:

1. Subsection (1) establishes a rate for the first \$35,000 taxable income² and a substantially higher rate for the balance "except where otherwise provided".
2. Subsection (2) otherwise provides for the case "Where two or more corporations are associated with each other", by providing that, in such a case, the tax payable by "each of them" is to be computed at the higher rate on *all* its taxable income.
3. Subsection (3) provides that, notwithstanding subsection (2), "if all of the corporations of a group that are associated" take certain action "the tax payable by each of the corporations" is to be computed in accordance with a formula whereby the benefit of the lower rate on \$35,000 is distributed among them and subsection (3a) provides an alternative method of accomplishing the same result where "any of the corporations of a group that are associated" has failed to take such action.
4. Subsections (4) *et seq.* provide a set of very complicated and detailed rules to give a precise meaning to the otherwise vague, if not meaningless, concept of corporations that are "associated" in the first part of the section. Of these subsections, the two with which we are concerned are

(a) subsection (4), which provides that "For the purpose of this section" one corporation is "associated" with another if any of the tests enumerated therein is applicable,³ and

(b) subsection (5), which provides that "When two corporations are associated, or are deemed by this subsection to be associated, with the same corporation . . ." they shall

La Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* assujettit à l'impôt sur le revenu le revenu imposable annuel de toute personne résidant au Canada ou y exploitant une entreprise (article 2).¹ L'article 39 fixe le taux auquel cet impôt est calculé en ce qui concerne les corporations (par opposition aux particuliers). On peut résumer l'article 39 comme suit:

1. Le paragraphe (1) fixe le taux applicable à la première tranche de \$35,000 du revenu imposable² et un taux sensiblement plus élevé pour le reste, «sauf disposition contraire».
2. Le paragraphe (2) vise par ailleurs le cas où «deux ou plusieurs corporations sont associées les unes aux autres» et prévoit qu'en pareil cas, l'impôt exigible de «chacune d'elles» doit être calculé au taux plus élevé sur la *totalité* de son revenu imposable.
3. Le paragraphe (3) prévoit que nonobstant le paragraphe (2), «si toutes les corporations d'un groupe qui sont associées les unes aux autres» accomplissent certains actes, «l'impôt payable par chacune des corporations» doit être calculé conformément à une formule selon laquelle le bénéfice du taux réduit sur \$35,000 doit être réparti entre elles et le paragraphe (3a) prévoit une autre façon qui produit le même résultat lorsque «l'une des corporations d'un groupe qui sont associées les unes aux autres» a omis d'accomplir les-dits actes.
4. Les paragraphes (4) et suivants prévoient une série de règles très complexes et très détaillées qui ont pour objet de préciser le sens de l'expression «corporations associées», qui pourrait autrement être ambiguë, sinon dépourvue de sens, employée dans la première partie de l'article. Parmi ces paragraphes, les deux qui nous intéressent sont les suivants:

a) le paragraphe (4), qui prévoit qu'«aux fins du présent article», une corporation est «associée» à une autre si elle répond à l'un ou à l'autre des critères qui y sont énoncés,³ et

b) le paragraphe (5), qui prévoit que «lorsque deux corporations sont associées ou sont considérées, en vertu du présent paragraphe, comme associées à la même corporation . . .»,

“for the purpose of this section” be deemed to be “associated” with each other.

I shall now endeavour to indicate the question that has to be decided.

We are concerned here with four corporations, *viz.*

- (a) the appellant, which was resident and carried on business in Canada,
- (b) two other corporations that were resident and carried on business in Canada (hereinafter called “the other Canadian corporations”), and
- (c) a United States corporation that was not resident and did not carry on business in Canada.

It is common ground that, applying only the tests in section 39(4), the appellant was not, for the purpose of section 39, “associated” with either of the other Canadian corporations. On the other hand, if one applied such tests to the appellant and the United States corporation, those two corporations would be regarded as “associated” with each other; and, similarly, if one applied such tests to either of the other Canadian corporations and the United States corporation, a similar result would be achieved. It is at this point that the difference between the parties arises. The respondent says that section 39(4) is applicable with the result that the appellant and the other Canadian corporations are associated with the same corporation—the United States corporation—and it follows that section 39(5) requires that they “be deemed to be associated with each other”. The appellant, on the other hand, says that, as the United States corporation is not subject to tax under Part I of the *Income Tax Act*, section 39(4) cannot be applied in respect of it and there is therefore no basis for applying section 39(5).

In my view, the correct answer is to be found by an analysis of the language of subsection (2), subsection (3), subsection (3a) and subsection (4) of section 39. Each of the first three of these subsections sets up a factual case concerning “two or more” or “a group” of corporations that are “associated” (which expression does not have any sufficiently precise sense in

elles sont, «pour l’application du présent article» censées être «associées» l’une à l’autre.

Je vais maintenant tenter de préciser la question qu’il nous faut trancher.

Quatre corporations sont en cause:

- a) l’appelante, qui résidait au Canada et y exploitait une entreprise,
- b) deux autres corporations, qui résidaient au Canada et y exploitaient une entreprise (ci-après appelées «les autres corporations canadiennes»), et
- c) une corporation américaine qui ne résidait pas au Canada et n’y exploitait pas d’entreprise.

Il est admis de part et d’autre que, selon les seuls critères de l’article 39(4), l’appelante n’était pas, aux fins de l’article 39, «associée» à l’une ou l’autre des corporations canadiennes. D’autre part, si l’on appliquait lesdits critères à l’appelante et à la corporation américaine, ces deux corporations seraient considérées comme des corporations «associées» l’une à l’autre; de même, si l’on appliquait ces critères à l’une ou l’autre des autres corporations canadiennes et à la corporation américaine, on obtiendrait le même résultat. C’est à ce point que les parties ne sont plus du même avis. L’intimé prétend que l’article 39(4) s’applique avec ce résultat que l’appelante et les autres corporations canadiennes sont associées à la même corporation, la corporation américaine, et que, par suite, elles sont nécessairement «censées être associées l’une à l’autre», aux termes de l’article 39(5). Pour sa part, l’appelante soutient que, comme la corporation américaine n’est pas assujettie à l’impôt en vertu de la Partie I de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, l’article 39(4) ne peut pas s’appliquer à celle-ci et que, par suite, rien ne peut justifier l’application de l’article 39(5).

A mon avis, on doit rechercher la réponse exacte dans une analyse des paragraphes (2), (3), (3a) et (4) de l’article 39. Chacun des trois premiers fixe des circonstances de fait se rapportant à «deux ou plusieurs» ou à «un groupe» de corporations «associées» (le sens de cette expression n’est pas suffisamment clair dans le contexte) et énonce ensuite une règle à suivre

the context) and then lays down a rule to determine “the tax payable by each of them” or “the tax payable by each of the corporations” falling within the factual case. Section 39(4) then provides the answer to what is meant in the earlier subsections when the section speaks about corporations that are “associated”. It says that “For the purpose of this section,⁴ one corporation is associated with another” if any of the tests enumerated therein is applicable.

What this analysis shows is

(a) that the tests found in section 39(4) are only applicable to determine that corporations are “associated” for the purposes of section 39,

(b) that there are three substantive rules in section 39 applicable to corporations that are “associated”, and

(c) that each of those rules determines, in certain circumstances, the amount of “the tax payable” under Part I of the *Income Tax Act* “by each of the corporations” that are “associated”. It follows, in my view, that section 39(4) has no application to determine whether two corporations are associated unless they are both subject to income tax under Part I of the *Income Tax Act*.

I may say that I can find no conflict between this conclusion and what was decided in *International Fruit Distributors Ltd. v. M.N.R.* [1953] C.T.C. 342 which decision was upheld, I understand, without written reasons, by the Supreme Court of Canada. In that case, it was argued that the word “person” in the *Income Tax Act* did not include a corporation or, at least, did not include a foreign corporation, and this argument was rejected. It so happened that the question there was whether two Canadian subsidiaries of a United States parent were related under the predecessor of section 39(4)(b) and I have no doubt that the same result would follow under section 39(4)(b).

dans le calcul de «l'impôt payable par chacune d'elles» ou de «l'impôt payable par chacune des corporations» qui correspondent aux circonstances du cas. L'article 39(4) précise ensuite ce que signifie l'expression «corporations associées», employée dans les paragraphes qui précèdent. Ce paragraphe énonce que, «aux fins du présent article⁴, une corporation est associée à une autre» si elle répond à l'un ou l'autre des critères qui y sont prévus.

Il résulte de cette analyse que

a) les critères énoncés à l'article 39(4) ne s'appliquent que pour déterminer quelles corporations sont «associées» aux fins de l'article 39,

b) l'article 39 énonce trois règles de fond applicable aux corporations «associées», et que

c) chacune de ces règles fixe, dans certaines circonstances, le montant de «l'impôt payable» en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* «par chacune des corporations» qui sont «associées». A mon avis, il s'ensuit que l'article 39(4) ne s'applique pas pour déterminer si deux corporations sont associées, à moins qu'elles ne soient toutes deux assujetties à l'impôt sur le revenu exigible en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Il est peut-être utile d'ajouter que je ne vois aucun conflit entre cette conclusion et le jugement rendu dans l'affaire *International Fruit Distributors Ltd. c. M.R.N.* [1953] C.T.C. 342. Je crois savoir que cet arrêt a été confirmé en Cour suprême, mais que celle-ci n'a pas donné de motifs écrits. Dans cette affaire, il a été allégué que le mot «personne», employé dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ne comprend pas une corporation ou, à tout le moins, une corporation étrangère, mais cet argument n'a pas été retenu. Il est arrivé que, dans cette affaire, il se posait la question de savoir si deux filiales canadiennes d'une corporation-mère américaine étaient des corporations liées en vertu de l'article qu'a remplacé l'article 39(4)(b) et, à mon avis, il ne fait pas de doute que la réponse à cette question serait la même en vertu de l'article 39(4)(b).

I am, therefore, of the view that the United States corporation was not "associated" with the appellant or either of the other Canadian corporations within the meaning of subsection (4) of section 39 of the *Income Tax Act*. It follows, having regard to a "Special Case" that was filed in the Trial Division, that

1. The appeal should be allowed with costs, in this Court and in the Trial Division;
2. The judgment of the Trial Division should be set aside;
3. The re-assessments of the appellant under Part I of the *Income Tax Act* for the 1960, 1961, 1962, 1963 and 1964 taxation years should be referred back to the respondent for reconsideration and assessment on the basis that the appellant was not associated with Falcon Equipment Company Limited and Northwest Farm Equipment Limited within the meaning of section 39 of the *Income Tax Act*.

* * *

PERRIER and CHOQUETTE D.JJ. concurred.

¹ It is unnecessary to refer to aspects of the scheme that concern only individuals such as the imposition of the charge on persons "employed" in Canada.

² For purposes of this discussion, it is not necessary to distinguish between "taxable income" and "amount taxable".

³ For present purposes, it is irrelevant that, as applicable to the 1960 taxation year, the subsection contained tests that were different from those it contained in respect of the subsequent years.

⁴ The italics are mine.

Par suite, je suis d'avis que la corporation américaine n'était pas « associée » à l'appelante ni à l'une ou l'autre des autres corporations canadiennes, au sens du paragraphe (4) de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il s'ensuit, eu égard au « mémoire spécial » déposé devant la Division de première instance, que

1. L'appel doit être accueilli avec dépens, tant devant cette Cour que devant la Division de première instance;
2. Le jugement de la Division de première instance doit être infirmé;
3. Les nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appelante en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* au titre des années d'imposition 1960, 1961, 1962, 1963 et 1964 doivent être renvoyées à l'intimé pour nouvel examen et nouvelle cotisation, en tenant compte du fait que l'appelante n'était pas associée à la Falcon Equipment Company Limited ni à la Northwest Farm Equipment Limited, au sens de l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

* * *

LES JUGES SUPPLÉANTS PERRIER et CHOQUETTE ont souscrit à l'avis.

¹ Il n'est pas nécessaire d'examiner les dispositions qui ne concernent que les particuliers, comme celles qui traitent des impôts que doivent payer les personnes « employées » au Canada.

² Aux fins de la présente affaire, il n'est pas nécessaire de faire une distinction entre « revenu imposable » et « montant imposable ».

³ Pour ce qui nous concerne, il est sans importance que, pour l'année d'imposition 1960, le paragraphe ait énoncé des critères différents de ceux qu'il énonçait pour les années suivantes.

⁴ Les italiques sont de moi.