

	T-877-81		T-877-81
	T-883-81		T-883-81
Southside Car Market Ltd. (Plaintiff)		Southside Car Market Ltd. (demanderesse)	
v.		c.	
The Queen (Defendant)		La Reine (défenderesse)	
	T-878-81		T-878-81
	T-879-81		T-879-81
	T-880-81		T-880-81
Coast Finance Ltd. (Plaintiff)		Coast Finance Ltd. (demanderesse)	
v.		c.	
The Queen (Defendant)		La Reine (défenderesse)	
	T-881-81		T-881-81
	T-882-81		T-882-81
Southside Datsun Ltd. (Plaintiff)		Southside Datsun Ltd. (demanderesse)	
v.		c.	
The Queen (Defendant)		La Reine (défenderesse)	
Trial Division, Cattanach J.—Vancouver, April 20 and 27, 1982.		Division de première instance, juge Cattanach—Vancouver, 20 et 27 avril 1982.	
<i>Income tax — Income calculation — Associated companies — Control in Southside Datsun Ltd. exercised by group of persons, Warmington and Affettuso — Control in other plaintiffs exercised by Warmington alone — S. 256(1)(b) of Income Tax Act provides that corporation associated with another if both controlled by same person or group — Whether group of persons control corporation when in fact corporation controlled by single person — Whether Southside Datsun associated with other plaintiffs — Control means de jure control as expressed in Buckerfield's Limited v. The Minister of National Revenue — "Or" in s. 256(1)(b) used in disjunctive sense — Expressio unius est exclusio alterius — If single person exercises de jure control, resort to whether group of persons holds control precluded — Southside Datsun not associated with other plaintiffs — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 125(6)(a), 256(1)(b),(2).</i>		<i>Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Compagnies associées — Southside Datsun Ltd. est contrôlée par un groupe de personnes composé de Warmington et Affettuso — Warmington contrôle seul les autres demandereses — L'art. 256(1)(b) de la Loi de l'impôt sur le revenu prévoit qu'une corporation est associée à une autre si les deux corporations sont contrôlées par la même personne ou par le même groupe — Un groupe de personnes contrôle-t-il une corporation lorsqu'en fait celle-ci est contrôlée par une seule personne? — Southside Datsun est-elle associée avec les autres demandereses? — Contrôle signifie contrôle de droit tel que défini dans l'affaire Buckerfield's Limited c. Le ministre du Revenu national — Le mot "ou" apparaissant à l'art. 256(1)(b) est utilisé dans son sens disjonctif — Expressio unius est exclusio alterius — Si une seule personne exerce un contrôle de droit, la question de savoir si un groupe de personnes contrôle la compagnie est exclue — Southside Datsun n'est pas associée avec les autres demandereses — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 125(6)a), 256(1)(b),(2).</i>	
Plaintiffs appeal from assessments for income tax. Shareholders Warmington and Affettuso each owned 50% of the voting shares of Southside Datsun Ltd. Warmington owned 56% of the voting shares in plaintiff Southside Car Market Ltd. and Affettuso owned 24%. Warmington was the sole shareholder of Coast Finance Ltd. Paragraph 256(1)(b) of the <i>Income Tax Act</i> provides that a corporation is associated with another if both are controlled by the same person or group of persons. Car Market and Coast Finance are associated by virtue of being controlled by the same person, Warmington. Plaintiffs contend that because Southside Datsun is controlled by a group of persons and the other two plaintiffs are controlled by the same person, Southside Datsun is not associated with the other two plaintiffs, notwithstanding that the person controlling the		Les demandereses interjetent appel de leurs cotisations d'impôt sur le revenu. Les actionnaires Warmington et Affettuso détenaient chacun 50% des actions donnant droit de vote de Southside Datsun Ltd. Ils détenaient 56% et 24% respectivement des actions donnant droit de vote de la demanderesse Southside Car Market Ltd. Warmington était l'unique actionnaire de Coast Finance Ltd. L'alinéa 256(1)(b) de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i> prévoit qu'une corporation est associée à une autre lorsque les deux corporations sont contrôlées par la même personne ou par le même groupe de personnes. Car Market et Coast Finance sont associées en raison du fait qu'elles sont contrôlées par la même personne, Warmington. Les demandereses soutiennent qu'étant donné que Southside Datsun est contrôlée par un groupe de personnes et que les deux	

other two plaintiffs is a member of the group controlling Southside Datsun.

Held, the appeals are allowed. A group of persons cannot be said to control a corporation when, in fact, it is controlled by a single person. "Control" contemplates the right of control that rests in ownership of such number of shares as carries with it the right to a majority of the votes in the election of the Board of Directors, as expressed by Jackett P. in *Buckerfield's Limited v. The Minister of National Revenue* [1965] 1 Ex.C.R. 299. Paragraph 256(1)(b) contemplates two separate and distinct circumstances. One corporation is associated with another if both are controlled by (1) the same person, or (2) the same group of persons. Further, subsection 256(1) purports to provide for all the circumstances by virtue of which one corporation is associated with another and to be associated the corporation must fall precisely within one of the circumstances provided therein. Since paragraph 256(1)(b) sets forth two distinct circumstances in which two corporations are associated, the two sets of circumstances are mutually exclusive. The word "or" in the phrases of the paragraph reading "by the same person or group of persons" is used in its disjunctive sense. If a single person owns a sufficient number of shares in a company, there is no necessity to consider the question of fact as to what group of persons owns such a number of shares. Thus if a single person owns sufficient shares to exercise control, resort to whether a group of persons holds control, is precluded. The condition precedent to the consideration of control in a group is that no single person has control.

INCOME tax appeals.

COUNSEL:

David A. G. Birnie for plaintiffs.
Johannes A. Van Iperen for defendant.

SOLICITORS:

Birnie, Sturrock & Bowden, Vancouver, for plaintiffs.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

CATTANACH J.: These are seven appeals from assessments to income tax by the Minister with respect to the plaintiff, Southside Car Market Ltd., (hereinafter sometimes referred to as "Car Market" for purposes of convenience) for its 1976 and 1977 taxation years, with respect to the plaintiff Coast Finance Ltd., (hereinafter sometimes referred to for convenience as "Coast Finance") for its 1976, 1977 and 1978 taxation years and

autres demandereses sont contrôlées par la même personne, Southside Datsun n'est pas associée avec ces dernières, même si la personne qui les contrôle fait partie du groupe qui contrôle Southside Datsun.

Arrêt: les appels sont accueillis. On ne peut dire qu'un groupe de personnes contrôle une corporation lorsque, en fait, celle-ci est contrôlée par une seule personne. Comme l'a dit le président Jackett dans l'affaire *Buckerfield's Limited c. Le ministre du Revenu national* [1965] 1 R.C.É. 299, le mot «contrôle» recouvre le droit de contrôle qui découle de la propriété d'un certain nombre d'actions, donnant droit à la majorité des voix à l'élection du conseil d'administration. L'alinéa 256(1)(b) envisage deux cas séparés et distincts. Une corporation est associée avec une autre si elles sont toutes deux contrôlées par (1) la même personne, ou (2) le même groupe de personnes. De plus, le paragraphe 256(1) vise à prévoir tous les cas dans lesquels une corporation est associée avec une autre et, pour l'être, elle doit tomber précisément dans l'un des cas prévus par ledit paragraphe. Étant donné que l'alinéa 256(1)(b) prévoit deux cas distincts où deux corporations sont associées, les deux cas s'excluent mutuellement. Le mot «ou» dans l'expression de l'alinéa «par la même personne ou par le même groupe de personnes» est utilisé dans son sens disjonctif. Si une seule personne détient un nombre suffisant d'actions dans une compagnie, il n'est pas nécessaire d'examiner la question de fait consistant à savoir quel groupe de personnes détient un tel nombre d'actions. Par conséquent, si une seule personne est propriétaire d'un nombre suffisant d'actions pour exercer le contrôle, la question de savoir si un groupe de personnes contrôle la compagnie est exclue. La condition suspensive en matière d'examen du contrôle dans un groupe est qu'une seule personne n'exerce pas de contrôle.

APPELS en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

David A. G. Birnie pour les demandereses.
Johannes A. Van Iperen pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Birnie, Sturrock & Bowden, Vancouver, pour les demandereses.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE CATTANACH: Il s'agit de sept appels interjetés contre les cotisations d'impôt sur le revenu suivantes établies par le Ministre: en ce qui concerne la demanderesse Southside Car Market Ltd., (ci-après parfois appelée par commodité «Car Market»), pour ses années d'imposition 1976 et 1977; en ce qui concerne la demanderesse Coast Finance Ltd., (ci-après parfois appelée par commodité «Coast Finance»), pour ses années d'impo-

with respect to Southside Datsun Ltd., (for convenience sometimes referred to as "Datsun") for its 1977 and 1978 taxation years.

By the seven assessments from which the plaintiffs appeal, the Minister assessed the plaintiffs on the basis that Car Market was associated with Coast Finance and Datsun during its 1976 and 1977 taxation years, that Coast Finance was associated with Car Market and Datsun throughout its 1976, 1977 and 1978 taxation years and Datsun was associated with Car Market throughout Datsun's 1977 and 1978 taxation years, within the meaning of paragraph 256(1)(b) and subsection 256(2) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63.

Each of the plaintiffs is a Canadian-controlled private corporation within the meaning of the definition of that term in paragraph 125(6)(a) of the *Income Tax Act*.

As such by virtue of section 125 of the Act each plaintiff would be entitled to pay a tax at a lesser rate on a business limit for a taxation year and a total business limit "unless the corporation is associated in the year with one or more other Canadian-controlled private corporations in which case, except as otherwise provided in this section, its business limit for the year is nil and its total business limit for the year is nil".

There is no dispute between the parties as to the income of the respective plaintiffs. The dispute between the parties is whether Datsun is associated with Car Market and Coast Finance because it is controlled by the same group of persons who control Car Market and Coast Finance.

The plaintiffs readily concede that Car Market and Coast Finance are controlled by the same person but do not accept that Datsun is so controlled but rather that Datsun is controlled by a group and is therefore not associated with the other two plaintiffs.

I need not concern myself with the *quantum* of the tax which will be exigible in the event that the plaintiffs are associated or are not associated.

sition 1976, 1977 et 1978; en ce qui concerne Southside Datsun Ltd., (parfois appelée par commodité «Datsun»), pour ses années d'imposition 1977 et 1978.

^a Par les sept cotisations dont appel, le Ministre a fixé les impôts dus par les demandesses en retenant que Car Market était associée avec Coast Finance et Datsun pendant ses années d'imposition 1976 et 1977; que Coast Finance était associée avec Car Market et Datsun au cours de ses années d'imposition 1976, 1977 et 1978; que Datsun, au cours de ses années d'imposition 1977 et 1978, était associée avec Car Market; et ce, au sens de l'alinéa 256(1)b) et du paragraphe 256(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63.

Chacune des demandesses est une corporation privée dont le contrôle est canadien au sens attribué à cette expression par l'alinéa 125(6)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

A ce titre, et en vertu de l'article 125 de la Loi, chaque demandesse aurait le droit de payer l'impôt relativement à une année d'imposition à un taux moindre sur un plafond des affaires et un plafond global des affaires «à moins que la corporation ne soit associée, pendant l'année, à une ou plusieurs autres corporations privées dont le contrôle est canadien, auquel cas, sauf dispositions contraires dans le présent article, son plafond des affaires pour l'année est nul et son plafond global des affaires pour l'année est nul».

^g Il n'existe aucune contestation entre les parties au sujet du revenu respectif des demandesses. Le litige porte sur la question de savoir si Datsun est associée avec Car Market et Coast Finance parce qu'elle est contrôlée par le même groupe de personnes qui contrôlent ces dernières.

Les demandesses admettent sans discussion qu'une même personne contrôle Car Market et Coast Finance mais elles contestent qu'il en soit de même de Datsun. Selon elles, Datsun est contrôlée par un groupe et, par conséquent, n'est pas associée avec les deux autres demandesses.

^j Je n'ai pas besoin de m'occuper du montant de l'impôt qui serait exigible selon que les demandesses sont associées ou non.

If the three plaintiffs are associated (it being conceded that two are but not the three), then the tax payable will be in larger amounts and at higher rates than if Datsun were not associated each with the other two. In the first instance the advantage would be to the Treasury in that the maximum tax would be exacted whereas in the latter case the advantage would be to the plaintiffs in that a lesser tax would be payable due to the statutory concessions made to Canadian-controlled private corporations if by virtue of not being associated they are not excluded from those concessions.

By order dated February 12, 1982, pursuant to application therefor, the seven appeals were to be heard on common evidence.

Prior to trial the parties, by their respective solicitors, agreed upon the following statement of facts:

AGREED STATEMENT OF FACTS

The parties to this action, by their respective solicitors, admit the facts specified herein provided that:

(a) such admissions are made for the purposes of the actions filed in this Court by Southside Datsun Ltd., Coast Finance Ltd., and Southside Car Market Ltd. (hereinafter collectively called the "Companies") under action numbers T-877-81, T-878-81, T-879-81, T-880-81, T-881-81, T-882-81 and T-883-81 (hereinafter called the "Actions") only and may not be used against any party to the Actions on any other occasion; and

(b) any such party may produce further evidence not inconsistent with this agreement at the hearing of the Actions.

1. Each of the Companies is a company incorporated pursuant to the Company Act of British Columbia.

2. At all times material to the Actions each of the Companies was a Canadian-controlled private corporation as defined in subsection 125(6) of the Income Tax Act.

3. In each taxation year referred to in the Actions, each of the Companies claimed the small business deduction pursuant to section 125(1) of the Income Tax Act with respect to a portion of its income for that year. The amount of deduction so claimed was calculated on the basis that, although Coast Finance Ltd. and Southside Car Market Ltd. were associated with each other, neither of them were associated with Southside Datsun Ltd. at any time within the meaning of section 256 of the Income Tax Act.

4. The Minister of National Revenue reassessed the Companies to tax on income for each of the said years on the basis that the

Si les trois demandesses sont associées (il est admis que deux le sont, mais non les trois), l'impôt exigible sera d'un montant et d'un taux plus élevés que si Datsun n'était pas associée avec chacune des deux autres demandesses. Dans le premier cas, l'avantage serait pour le Trésor du fait que l'impôt maximal serait exigé; dans le dernier cas, l'avantage appartiendrait aux demandesses parce qu'un montant d'impôt moins élevé serait exigible en raison des concessions que la loi fait aux corporations privées dont le contrôle est canadien si elles n'en sont pas exclues par le fait qu'elles ne sont pas associées.

Selon une ordonnance en date du 12 février 1982, rendue en conformité de la demande présentée à cet effet, les sept appels devaient être entendus sur preuve commune.

Avant le procès, les procureurs respectifs des parties ont convenu de l'exposé conjoint des faits suivants:

[TRADUCTION] EXPOSÉ CONJOINT DES FAITS

Les parties à la présente action, par l'intermédiaire de leurs procureurs respectifs, reconnaissent les faits précisés aux présentes sous réserve que:

a) cette reconnaissance est faite uniquement aux fins des actions intentées devant cette Cour par Southside Datsun Ltd., Coast Finance Ltd., et Southside Car Market Ltd. (ci-après collectivement appelées les «compagnies») sous les numéros du greffe T-877-81, T-878-81, T-879-81, T-880-81, T-881-81, T-882-81 et T-883-81 (ci-après appelées les «procès»). Elle ne peut être invoquée contre une partie en quelque autre occasion que ce soit; et

b) chacune desdites parties peut produire au cours de l'instruction des procès d'autres preuves qui soient compatibles avec le présent exposé.

1. Toutes les compagnies sont constituées conformément à la Company Act de la Colombie-Britannique.

2. A toutes les époques en cause, chacune des compagnies était une corporation privée dont le contrôle est canadien au sens du paragraphe 125(6) de la Loi de l'impôt sur le revenu.

3. Dans chacune des années d'imposition mentionnées dans les procès, chacune des compagnies a effectué, relativement à une partie de son revenu de l'année, la déduction accordée aux petites entreprises conformément à l'article 125(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu. Le montant de la déduction a été calculé compte tenu de ce que, bien que Coast Finance Ltd. et Southside Car Market Ltd. fussent associées l'une avec l'autre, ni l'une ni l'autre n'avait jamais été associée avec Southside Datsun Ltd. au sens de l'article 256 de la Loi de l'impôt sur le revenu.

4. Le ministre du Revenu national a établi de nouvelles cotisations de l'impôt sur le revenu dû par les compagnies pour

amount of the small business deduction available to them was less than the amount claimed.

5. In so reassessing the Companies, the Minister of National Revenue assumed that Southside Datsun Ltd. was associated with Southside Car Market Ltd. because both of those corporations were controlled by the same group of persons namely John Arthur Warmington and Frank Joseph Affettuso. The Minister further assumed that Southside Datsun Ltd. and Coast Finance Ltd. were associated pursuant to subsection 256(2) of the Income Tax Act.

6. The Companies objected to the said reassessments by serving Notices of Objection on the Minister of National Revenue on August 6, 1980.

7. The Minister of National Revenue confirmed the said reassessments by notice in writing dated December 24, 1980.

8. At all times material to the Actions, the shares described in the following table, below the name Southside Datsun Ltd. or Southside Car Market Ltd. as the case may be, were the only voting shares in the capital stock of that company which were issued and outstanding and the individual named opposite the description of those shares was both the beneficial owner of and recorded in the share register of that company as the registered owner of those shares:

Shareholder	Southside Datsun Ltd.	Southside Car Market Ltd.
John A. Warmington	100 Class A Common (50%)	224 Common (56%)
Irma L. Warmington		80 Common (20%)
Frank J. Affettuso	100 Class A Common (50%) 200 Class A Common	96 Common (24%) 400 Common

9. At all times material to the Actions, the said shares were the only shares of Southside Datsun Ltd. or Southside Car Market Ltd., as the case may be, which conferred upon the holder the right to vote in the election of the directors of that company and each such share entitled the holder thereof to cast one vote in such an election.

10. At all times material to the Actions, Irma L. Warmington was the wife of John A. Warmington and neither of them were related to Frank J. Affettuso by blood, marriage or adoption within the meaning of section 251 of the Income Tax Act.

11. None of the said shareholders were at any time material to the Actions subject to any contract, trust or arrangement which in any way restricted his or her right to vote the said shares in such manner as he or she saw fit.

12. At all times material to the Actions the Memorandum of Association and Articles of Association of Southside Datsun Ltd. were in the forms annexed hereto as Schedules A and B respectively and the Memorandum of Association and Articles of Association of Southside Car Market Ltd. were in the forms annexed hereto as Schedules C and D respectively.

chacune desdites années en considérant que la déduction dont elles pouvaient se prévaloir au titre des petites entreprises était inférieure à la somme déduite.

5. En établissant ainsi la nouvelle cotisation des compagnies, le ministre du Revenu national a présumé que Southside Datsun Ltd. était associée avec Southside Car Market Ltd. parce que ces deux corporations étaient contrôlées par le même groupe de personnes, à savoir John Arthur Warmington et Frank Joseph Affettuso. En outre, le Ministre a présumé que Southside Datsun Ltd. et Coast Finance Ltd. étaient associées conformément au paragraphe 256(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu.

6. Les compagnies se sont opposées à ces nouvelles cotisations en signifiant au ministre du Revenu national, le 6 août 1980, des avis d'opposition.

7. Le ministre du Revenu national confirmait lesdites nouvelles cotisations par un avis écrit en date du 24 décembre 1980.

8. A toutes les époques en cause, les actions décrites dans le tableau suivant, au-dessous du nom Southside Datsun Ltd. ou Southside Car Market Ltd. selon le cas, étaient les seules actions comportant droit de vote du capital-actions de cette compagnie émises et en circulation. En outre, la personne dont le nom apparaît en face de la description de ces actions était tant le véritable propriétaire (*beneficial owner*) que la personne au nom de laquelle les actions étaient inscrites dans le registre des actions de la compagnie:

Actionnaire	Southside Datsun Ltd.	Southside Car Market Ltd.
John A. Warmington	100 act. ord. cat. A (50%)	224 act. ord. (56%)
Irma L. Warmington		80 act. ord. (20%)
Frank J. Affettuso	100 act. ord. cat. A (50%) 200 act. ord. cat. A	96 act. ord. (24%) 400 act. ord.

9. A toutes les époques en cause, lesdites actions étaient les seules actions de Southside Datsun Ltd. ou de Southside Car Market Ltd., selon le cas, qui conféraient à leur détenteur le droit de voter lors de l'élection des administrateurs de cette compagnie, chacune de ces actions donnant à son titulaire une voix.

10. A toutes les époques en cause, Irma L. Warmington était l'épouse de John A. Warmington et ni l'un ni l'autre n'était lié à Frank J. Affettuso par des liens du sang, du mariage ou de l'adoption au sens de l'article 251 de la Loi de l'impôt sur le revenu.

11. Aucun desdits actionnaires n'était, à quelque époque pertinente, assujéti à un contrat, à une fiducie ou à une entente restreignant de quelque manière que ce soit l'exercice de son droit de vote attaché auxdites actions de la façon qu'il ou qu'elle estimait convenable.

12. A toutes les époques en cause, le mémoire d'association et les statuts constitutifs de Southside Datsun Ltd. étaient rédigés selon les formules jointes aux présentes comme annexes A et B respectivement; le mémoire d'association et les statuts constitutifs de Southside Car Market Ltd. étaient rédigés selon les formules jointes aux présentes comme annexes C et D respectivement.

The appendices, being the Memorandum of Association, Articles of Association and Certificate of Incorporation, are not reproduced.

In accordance with paragraph (b) of the mutual admission of facts for the purpose of these appeals, Mr. Warmington gave oral testimony.

Mr. Warmington and Mr. Phillips were associated together in Car Market as partners. In 1956 the Car Market entity was incorporated pursuant to the laws of the Province of British Columbia and went through name changes culminating in Southside Car Market Ltd. The issued shares of the capital stock were held as follows:

Mr. Warmington	120 shares
Mr. Phillips	120 shares
Mrs. Warmington	80 shares
Mrs. Phillips	80 shares

Upon Mr. Phillips' death Mr. Warmington purchased the shares held by Mr. and Mrs. Phillips so that the shareholding was then:

Mr. Warmington	320 shares
Mrs. Warmington	80 shares

Mr. Warmington was the president and Mrs. Warmington was the secretary of Car Market.

In 1958 Mr. Warmington sold 96 of his shares to Mr. Affettuso. He did so because Mr. Affettuso had been with him since the inception of Car Market as a salesman and had become the sales manager. Because of his dedication and faithful service to the company and Mr. Warmington's trust in him, he felt that such attributes warranted participation in the ownership of the business. Therefore he was afforded the opportunity to purchase 96 shares, which he exercised and thus acquired 24% of the issued share capital.

The shareholdings then became:

Mr. Warmington	224 shares
Mr. Affettuso	96 shares
Mrs. Warmington	80 shares

Mr. Warmington then considered it expedient to sell shares to two other employees, so the shareholding then became:

Mr. Warmington	157 shares
Mr. Affettuso	96 shares

Les appendices, soit le mémoire d'association, les statuts constitutifs de la société et le certificat de constitution, ne sont pas reproduits.

M. Warmington a témoigné verbalement en conformité du paragraphe b) relatif à la reconnaissance mutuelle des faits aux fins des présents appels.

M. Warmington et M. Phillips étaient associés en nom dans Car Market. En 1956, l'entité Car Market fut constituée en corporation en conformité des lois de la province de la Colombie-Britannique. Son nom a subi diverses modifications pour aboutir à celui de Southside Car Market Ltd. Les actions émises du capital-actions étaient détenues comme suit:

M. Warmington	120 actions
M. Phillips	120 actions
M ^{me} Warmington	80 actions
M ^{me} Phillips	80 actions

Au décès de M. Phillips, M. Warmington acheta les actions de ce dernier ainsi que celles de M^{me} Phillips, de sorte que les actionnaires étaient désormais:

M. Warmington	320 actions
M ^{me} Warmington	80 actions

M. Warmington était président et M^{me} Warmington secrétaire de Car Market.

En 1958, M. Warmington vendit à M. Affettuso 96 des actions qu'il détenait. Il le fit parce que ce dernier avait collaboré avec lui comme vendeur dès la création de Car Market et était devenu directeur des ventes. Il estimait que sa fidélité et les services dévoués qu'il avait rendus à la compagnie ainsi que la confiance qu'il inspirait à M. Warmington justifiaient la participation de M. Affettuso à la propriété de l'entreprise. Il lui donna donc la possibilité d'acheter 96 actions et M. Affettuso acquit ainsi 24% du capital-actions émis.

A la suite de cet achat, les actions se répartissaient comme suit:

M. Warmington	224 actions
M. Affettuso	96 actions
M ^{me} Warmington	80 actions

M. Warmington estima ensuite opportun de vendre des actions à deux autres employés. La répartition devint alors:

M. Warmington	157 actions
M. Affettuso	96 actions

Mrs. Warmington	80 shares
Ron Errett	40 shares
Hans Gruhn	27 shares

M ^{me} Warmington	80 actions
Ron Errett	40 actions
Hans Gruhn	27 actions

This persisted for three years when Messrs. Errett and Gruhn expressed the desire for a greater shareholding interest to the extent that Mr. Warmington would lose his individual control.

He therefore bought back the shares that he had sold to Errett and Gruhn, who then left the employ of Car Market and the shareholding reverted to Mr. Warmington 224, Mr. Affettuso 96, and Mrs. Warmington 80. Mr. Affettuso did not become a director until 1968, ten years after his acquisition of 96 shares in 1958.

In 1968 he became the secretary in place of Mrs. Warmington who was pleased to be relieved of that nominal responsibility and it was more convenient to Mr. Warmington to have Mr. Affettuso present at the business premises in readiness to sign any documents which required the signature by one or two of the corporate officers.

Mr. Affettuso did not attend shareholder's meetings or vote his shares thereat. Shareholder's meetings, if that is what they were, were held by Mr. Warmington attending at the solicitor's office and signing the appropriate minutes prepared. Thus the shareholding in Car Market at the material times became and remained as set forth in paragraph 8 of the agreed statement of facts.

Coast Finance is a company incorporated pursuant to the laws of the Province of British Columbia and carried on the business of automobile financing.

In 1951 Mr. Warmington and Mr. Phillips acquired the whole of the issued shares in the capital stock of Coast Finance in equal proportions. On Mr. Phillips' death Mr. Warmington acquired Mr. Phillips' shares so that he became the sole shareholder of Coast Finance.

It is expedient at this point to reproduce paragraph 256(1)(b) of the *Income Tax Act*. It reads:

^a Les choses demeurèrent en l'état pendant trois ans au bout desquels MM. Errett et Gruhn demandèrent à accroître leur participation au capital-actions dans une mesure qui aurait fait perdre à M. Warmington son intérêt majoritaire.

^b En conséquence, ce dernier racheta les actions qu'il avait vendues à Errett et à Gruhn, et ceux-ci quittèrent Car Market. La répartition des actions redevint: M. Warmington 224, M. Affettuso 96 et M^{me} Warmington 80. Ce n'est qu'en 1968 que M. Affettuso fut nommé administrateur, dix ans après son achat de 96 actions en 1958.

^d En 1968, il remplaça comme secrétaire M^{me} Warmington qui était contente d'être déchargée de cette responsabilité nominale. En outre, il convenait davantage à M. Warmington que M. Affettuso soit présent sur les lieux du travail, prêt à signer les documents dont la signature par un ou deux membres de la direction était exigée.

^f M. Affettuso n'assistait pas ni ne votait aux assemblées des actionnaires. Ces dernières, si tant est qu'il s'agissait d'assemblées des actionnaires, consistaient pour M. Warmington à se rendre au bureau du conseiller juridique et à signer les procès-verbaux pertinents qui avaient été préparés. Partant, la répartition des actions dans Car Market à l'époque en cause était et demeura conforme à ce qui est mentionné au paragraphe 8 de l'exposé conjoint des faits.

^h Coast Finance est une compagnie constituée en vertu des lois de la province de la Colombie-Britannique et a pour objet le financement d'automobiles.

ⁱ En 1951, M. Warmington et M. Phillips ont acquis à parts égales la totalité des actions émises du capital-actions de Coast Finance. Au décès de M. Phillips, M. Warmington a acheté ses actions, devenant ainsi le seul actionnaire de Coast Finance.

^j Il est opportun, à ce stade, de citer l'alinéa 256(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que voici:

256. (1) For the purposes of this Act one corporation is associated with another in a taxation year if at any time in the year,

(b) both of the corporations were controlled by the same person or group of persons

Since Mr. Warmington, by reason of his holding of the majority of the voting shares in Car Market and all the shares in Coast Finance, is the same person who controls both those operations, it follows that Car Market and Coast Finance are associated in the taxation years under review and that is readily conceded.

Now enters Datsun.

Mr. Warmington was offered a franchise by Nissan, the Japanese manufacturer of the Datsun automobile.

It was a condition exacted by Nissan that a new and original corporation shall be incorporated to exercise the franchise to be granted.

Accordingly, in the spring of 1972 Southside Datsun Ltd. was incorporated under the laws of the Province of British Columbia in which Mr. Warmington and Mr. Affettuso each held 50% of the issued capital stock. The franchise was granted to this corporation by Nissan. The Articles of Association deliberately make no provision for a casting vote. Therefore, if Mr. Warmington and Mr. Affettuso were at variance on a particular issue, that could result in a deadlock which, if it persisted, could only be resolved by a winding up of the corporation.

Thus, Datsun is controlled by a group of persons consisting of Warmington and Affettuso. It cannot be otherwise. They are the only shareholders. They each have the same number of shares. To accomplish any corporate act they must vote in concert.

Therein lies the issue.

Datsun is controlled by a group of persons, Warmington and Affettuso.

Car Market is controlled by Warmington.

Coast Finance is controlled by Warmington.

256. (1) Aux fins de la présente loi, une corporation est associée à une autre dans une année d'imposition si, à une date quelconque de l'année,

a b) les deux corporations étaient contrôlées par la même personne ou par le même groupe de personnes

Étant donné que M. Warmington, du fait qu'il détient la majorité des actions comportant droit de vote de Car Market et la totalité des actions de Coast Finance, est la même personne qui contrôle ces deux affaires, il s'ensuit que Car Market et Coast Finance étaient associées au cours des années d'imposition à l'étude, ce qui est volontiers reconnu.

c Maintenant intervient Datsun.

d Nissan, le fabricant japonais des automobiles Datsun, avait offert une concession à M. Warmington.

Nissan avait exigé comme condition qu'une corporation nouvelle et originale soit constituée pour exploiter la concession qui devait être accordée.

e En conséquence, au printemps de 1972, Southside Datsun Ltd. fut constituée en vertu des lois de la province de la Colombie-Britannique. M. Warmington et M. Affettuso y détenaient chacun la moitié du capital-actions émis. Nissan accorda la concession à cette corporation. Les statuts constitutifs de la société ne contenaient délibérément aucune disposition au sujet du droit de vote. Par conséquent, si M. Warmington et M. Affettuso divergeaient sur une question particulière, cela pouvait entraîner une impasse qui, si elle persistait, ne pouvait être réglée que par une liquidation de la corporation.

h Ainsi, Datsun est contrôlée par un groupe de personnes composé de Warmington et d'Affettuso. Il ne peut pas en être autrement: ce sont les seuls actionnaires. Ils détiennent le même nombre d'actions. Pour prendre n'importe quelle mesure dans la société, ils doivent voter de concert.

i C'est là que réside le point litigieux.

Datsun est contrôlée par un groupe de personnes: Warmington et Affettuso.

j Car Market est contrôlée par Warmington.

Coast Finance est contrôlée par Warmington.

Thus, as previously stated, Car Market and Coast Finance are associated by virtue of their being controlled by the same person, Warmington.

But the question to be determined is whether Datsun can be said to be associated with Car Market by reason of the same group of persons, that is, Warmington and Affettuso being the group of persons that controls Datsun, can also be said to be the same group of persons that controls Car Market and this despite the fact that Warmington alone holds the majority of shares in Car Market to exercise control over Car Market.

The contention on behalf of the Minister, put conversely, is that a group of persons may be considered to control a corporation even though one member of the group may own sufficient shares to control the corporation.

If this be so, then by virtue of subsection 256(2) of the Act, Car Market, Coast Finance and Datsun would all be associated one with the other no matter in what combination they are placed.

The contention on behalf of the plaintiffs is the contrary. A group of persons cannot be said to control a corporation when, in fact, it is controlled by a single person.

Prior hereto I have categorically stated that Datsun is "controlled" by the group of persons consisting of Warmington and Affettuso and I have said that Car Market and Coast Finance are controlled by Warmington. In so stating I was applying the meaning of the word "controlled" used in subsection 39(4) of the *Income Tax Act* ascribed by Jackett P., as he then was, in *Buckerfield's Limited v. The Minister of National Revenue* [1965] 1 Ex.C.R. 299.

Paragraph 39(4)(b) was in the identical language used in paragraph 256(1)(b), the presently applicable statutory provision, except in paragraph 39(4)(b) the initial words of the subsection were: "For the purpose of this section", and in paragraph 256(1)(b) the initial words of the subsection are: "For the purposes of this Act". That change was dictated by the context of the rearrangement of the provisions in the statute.

Par conséquent, comme nous l'avons précédemment déclaré, Car Market et Coast Finance sont associées du fait qu'elles sont contrôlées par la même personne, Warmington.

^a Mais la question à trancher est de savoir si l'on peut dire que Datsun est associée avec Car Market du fait que le même groupe de personnes, soit Warmington et Affettuso, qui contrôle Datsun, peut également être considéré comme le même groupe de personnes qui contrôle Car Market et ce, malgré le fait que Warmington seul détient la majorité des actions de Car Market et contrôle celle-ci.

^c Énoncée a contrario, la prétention présentée au nom du Ministre est qu'un groupe de personnes peut être considéré comme contrôlant une corporation même si un membre du groupe détient suffisamment d'actions pour contrôler cette corporation.

^e Si tel est le cas, en vertu du paragraphe 256(2) de la Loi, Car Market, Coast Finance et Datsun seraient toutes associées l'une avec l'autre quelle que soit la combinaison dans laquelle on les place.

^f Les demandresses prétendent le contraire: on ne peut pas dire qu'un groupe de personnes contrôle une corporation lorsque, en fait, elle est contrôlée par une seule personne.

^g J'ai précédemment déclaré catégoriquement dans le présent jugement que Datsun est «contrôlée» par le groupe de personnes composé de Warmington et d'Affettuso et j'ai dit que Car Market et Coast Finance sont contrôlées par Warmington. Ce faisant, j'appliquais au mot «contrôlée» utilisé au paragraphe 39(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* le sens attribué par le président Jackett, tel était alors son titre, dans l'affaire *Buckerfield's Limited c. Le ministre du Revenu national* [1965] 1 R.C.É. 299.

ⁱ Le libellé de l'alinéa 39(4)(b) était identique à celui de l'alinéa 256(1)(b), la disposition légale actuellement applicable, sauf que les premiers mots du paragraphe 39(4) étaient: «Aux fins du présent article», alors que le paragraphe 256(1) commence par les mots: «Aux fins de la présente loi». Le réaménagement des dispositions dans la loi a imposé cette modification.

Jackett P. [as he then was], had this to say at pages 302-303:

Many approaches might conceivably be adopted in applying the word "control" in a statute such as the *Income Tax Act* to a corporation. It might, for example, refer to control by "management", where management and the Board of Directors are separate, or it might refer to control by the Board of Directors. The kind of control exercised by management officials or the Board of Directors is, however, clearly not intended by section 39 when it contemplates control of one corporation by another as well as control of a corporation by individuals (see subsection (6) of section 39). The word "control" might conceivably refer to *de facto* control by one or more shareholders whether or not they hold a majority of shares. I am of the view, however, that, in section 39 of the *Income Tax Act*, the word "controlled" contemplates the right of control that rests in ownership of such a number of shares as carries with it the right to a majority of the votes in the election of the Board of Directors. See *British American Tobacco Co. v. I. R. C.* ([1943] 1 A.E.R. 13) where Viscount Simon L. C., at page 15, says:

The owners of the majority of the voting power in a company are the persons who are in effective control of its affairs and fortunes.

See also *Minister of National Revenue v. Wrights' Canadian Ropes Ltd.* ([1947] A.C. 109) [2 DTC 927] per Lord Greene M.R. at page 118, where it was held that the mere fact that one corporation had less than 50 per cent of the shares of another was "conclusive" that the one corporation was not "controlled" by the other within section 6 of the *Income War Tax Act*.

This same passage was quoted with approval by Hall J. speaking for the Supreme Court of Canada in *Minister of National Revenue v. Dworkin Furs (Pembroke) Ltd. et al.* [1967] S.C.R. 223 at pages 227-228, prefaced by the sentence on page 227:

The word *controlled* as used in this subsection [subsection 39(4) which he had reproduced immediately above—my insertion] was held by Jackett P. to mean *de jure* control and not *de facto* control and with this I agree.

I repeat for emphasis the *de jure* right of control as expressed by Jackett P. [as he then was] above; the word "controlled" contemplates the right of control that rests in ownership of such number of shares as carries with it the right to a majority of the votes in the election of the Board of Directors. It is for this reason that I have said that Mr. Warmington controlled Southside Car Market Ltd. and Coast Finance Ltd. and he did so as a person.

Le président Jackett [tel était alors son titre] a dit aux pages 302 et 303:

[TRADUCTION] Il est concevable qu'il puisse exister plusieurs façons de comprendre le mot «contrôle» dans un texte législatif tel que la *Loi de l'impôt sur le revenu*, quand on applique ce mot à une corporation. Il peut, par exemple, se rapporter au contrôle par les «membres de la direction», lorsque la direction et le conseil d'administration sont distincts, ou il peut se rapporter au contrôle par le conseil d'administration. Le genre de contrôle qu'exercent les membres de la direction ou le conseil d'administration n'est évidemment pas celui que vise l'article 39 en parlant du contrôle d'une corporation par une autre de même que du contrôle d'une corporation par des particuliers (voir le paragraphe (6) de l'article 39). On conçoit très bien que le mot «contrôle» puisse se rapporter à un contrôle de fait par un actionnaire ou plus détenant ou non une majorité des actions. Je crois cependant qu'à l'article 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le mot «contrôlée» recouvre le droit de contrôle qui découle de la propriété d'un certain nombre d'actions, donnant droit à la majorité des voix à l'élection du conseil d'administration. Voir *British American Tobacco Co. c. I. R. C.* ([1943] 1 A.E.R. 13) où le lord Chancelier, le vicomte Simon, a déclaré à la page 15:

Les détenteurs de la majorité des voix dans une compagnie sont effectivement ceux qui ont le contrôle réel sur ses affaires et ses destinées.

Voir également *Le ministre du Revenu national c. Wrights' Canadian Ropes Ltd.* ([1947] A.C. 109) [2 DTC 927] où à la page 118, lord Greene, Maître des rôles, a jugé que le simple fait qu'une corporation détenait moins que la moitié des actions d'une autre indiquait d'une manière «concluante» que cette corporation n'était pas «contrôlée» par l'autre au sens de l'article 6 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*.

Le juge Hall, au nom de la Cour suprême du Canada, a cité ce même passage en y souscrivant dans *Le ministre du Revenu national c. Dworkin Furs (Pembroke) Ltd. et autres* [1967] R.C.S. 223 aux pages 227 et 228 en le faisant précéder, à la page 227, de la phrase suivante:

[TRADUCTION] Le mot *contrôlée*, tel qu'il est employé dans ce paragraphe [paragraphe 39(4) qu'il avait cité immédiatement—mon insertion], signifie, selon le président Jackett, contrôle de droit et non contrôle de fait; sur ce point, je partage son avis.

Je répète que dans le contrôle de droit dont parlait le président Jackett [tel était alors son titre], le mot «contrôlée» recouvre le droit de contrôle qui découle de la propriété d'un certain nombre d'actions, donnant droit à la majorité des voix à l'élection du conseil d'administration. C'est pour ce motif que j'ai dit que M. Warmington contrôlait Southside Car Market Ltd. et Coast Finance Ltd. et qu'il le faisait à titre de particulier.

For the same reason I have said that Warmington and Affettuso as a group of persons controlled Southside Datsun Ltd.

With respect to Car Market, however, Mr. Warmington by virtue of his ownership of the majority of the shares in that corporation had the right alone in his personal capacity as the owner of the shares to exercise control within the definition of control as expressed by Jackett P. [as he then was]. Mr. Affettuso held no interest in that right nor could he exercise any influence whatsoever over the *de jure* right of control vested in Mr. Warmington. Mr. Warmington had the exclusive and unfettered right to cast the majority of votes in the election of the Board of Directors.

Counsel for the Minister referred me to the decision of Kerr J. in *S. Madill Ltd. v. Minister of National Revenue* [[1972] 1 F.C. 6], 72 DTC 6027.

A publicly owned manufacturing company was controlled, directly and indirectly, by two Madill brothers. A separate private sales company was incorporated to conduct the sales of the manufacturing company. As an incentive to Wilfert, the sales manager, 450 shares of the sales company were issued to Wilfert and the manufacturing company held 450 shares. The remaining 100 of the 1,000 shares in the capital stock were issued to Smith to prevent a deadlock should such arise between Wilfert and the manufacturing company each holding the same number of shares.

Thus, the sales company was controlled by the manufacturing company and Wilfert, by the manufacturing company and Smith, by Wilfert and Smith or by the manufacturing company, Wilfert and Smith.

The Madill brothers were in the position to control the manufacturing company as a group of persons. Wilfert and Smith each held a very nominal share interest in the manufacturing company.

The Minister assessed the manufacturing and the sales companies on the basis that they were associated each being controlled by the same

Pour le même motif, j'ai dit que Warmington et Affettuso, comme groupe de personnes, contrôlaient Southside Datsun Ltd.

Toutefois, en ce qui concerne Car Market, M. Warmington, du fait qu'il détenait la majorité des actions de cette corporation, avait seul le droit, en sa qualité personnelle de propriétaire des actions, d'exercer son contrôle au sens de la définition donnée à ce mot par le président Jackett [tel était alors son titre]. M. Affettuso ne détenait aucune partie de ce droit ni ne pouvait exercer une influence quelconque sur le contrôle de droit dont M. Warmington était investi. Ce dernier avait le droit exclusif et absolu d'exercer la majorité des voix lors de l'élection du conseil d'administration.

L'avocat du Ministre m'a renvoyé à la décision du juge Kerr dans l'affaire *S. Madill Ltd. c. Le ministre du Revenu national* [[1972] 1 C.F. 6], 72 DTC 6027.

Deux frères Madill contrôlaient, directement et indirectement, une compagnie publique manufacturière. Une compagnie commerciale privée distincte fut constituée pour s'occuper des ventes de la compagnie manufacturière. A titre de stimulant, 450 actions de la compagnie commerciale furent attribuées au directeur des ventes, Wilfert, tandis que la compagnie manufacturière détenait 450 actions. Les 100 actions restantes des 1,000 actions constituant le capital de la compagnie furent attribuées à Smith pour empêcher l'impasse qui aurait pu se produire vu que Wilfert et la compagnie manufacturière détenaient le même nombre d'actions.

En conséquence, la compagnie commerciale était contrôlée par la compagnie manufacturière et Wilfert, par la compagnie manufacturière et Smith, par Wilfert et Smith ou par la compagnie manufacturière, Wilfert et Smith.

Les frères Madill étaient à même de contrôler la compagnie manufacturière en tant que groupe de personnes. Wilfert et Smith détenaient chacun une part d'actions très nominale dans la compagnie manufacturière.

Le Ministre a cotisé les compagnies manufacturière et commerciale en considérant qu'elles étaient associées, chacune d'elles étant contrôlée

group of persons, namely, the Madill brothers, Wilfert and Smith.

The sales company appealed from its assessments to income tax. Kerr J. dismissed the appeals. He held that there was no evidence that the four individuals acted in concert in either company and he acknowledged that the Madill brothers were in a position to control the manufacturing company. However, he held that this did not constitute an impediment to the existence of a larger group of persons including Wilfert and Smith to coincide with the group of the Madill brothers and Wilfert and Smith who held all the shares in the sales company and thus controlled it although a lesser group could also exercise control of the sales company so that the group of persons in the manufacturing company were selected by the Minister to coincide with the four persons who constituted all the shareholders in the sales company.

Superimposed upon this was the statement made by Mr. Justice Kerr [at page 24] that over and above their respective shareholdings, the group of four, Norman Madill, Charles Madill, Wilfert and Smith "had a community of interest and concern in the operation of" the sales company and the manufacturing company, and "that they can be aptly described as a 'group of persons' within the meaning of section 39(4)(b) of the *Income Tax Act* . . .".

This "community of interest and concern" was an evidentiary fact found by Kerr J., to exist and, as he stated, was a consideration he took into account in his determination as to whether any group of persons exercises control.

Mr. Justice Kerr stated that because of the community of interest and concern in the group of four, and that by virtue of the ownership of voting shares in each company, they, as a group of four (although lesser and therefore different groups could do the same) were in a position to control both companies from which it followed that the companies were associated by reason of being controlled by the same group of persons.

par le même groupe de personnes, soit les frères Madill, Wilfert et Smith.

a La compagnie commerciale a interjeté appel de ses cotisations d'impôt sur le revenu. Le juge Kerr a rejeté les appels. Il a jugé qu'il n'y avait aucune preuve que les quatre particuliers avaient agi de concert dans l'une ou l'autre des compagnies et a reconnu que les frères Madill étaient à même de contrôler la compagnie manufacturière. Toutefois, il a retenu que cela n'excluait pas la possibilité pour un groupe plus large de personnes comprenant Wilfert et Smith d'être le même que le groupe des frères Madill, Wilfert et Smith, qui détenait toutes les actions de la compagnie commerciale et, par conséquent, la contrôlait; que cependant, un groupe moins important pouvait également contrôler la compagnie commerciale, de sorte que le Ministre a décidé que le groupe de personnes dans la compagnie manufacturière était le même que celui des quatre personnes qui constituaient la totalité des actionnaires de la compagnie commerciale.

e Le juge Kerr a également déclaré [à la page 24], qu'en plus des actions qu'ils détenaient, Norman Madill, Charles Madill, Wilfert et Smith «avaient une communauté d'intérêt et d'objectif dans l'exploitation» de la compagnie commerciale et de la compagnie manufacturière et «qu'on peut avec justesse les décrire comme 'un groupe de personnes' au sens de l'article 39(4)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* . . .».

g Le juge Kerr a conclu que cette «communauté d'intérêt et d'objectif» était un fait probant qui existait et, comme il l'a déclaré, c'était un motif qu'il avait pris en considération pour décider si un groupe de personnes exerçait un contrôle.

i Le juge Kerr a déclaré qu'en raison de la communauté d'intérêt et d'objectif des personnes composant le groupe de quatre ainsi que de la répartition des actions donnant droit de vote dans chaque compagnie, ces personnes en tant que groupe de quatre (bien que des groupes moins nombreux et par conséquent différents eussent pu en faire autant) étaient à même d'exercer le contrôle sur les deux compagnies. Il s'ensuivait que les compagnies étaient associées parce qu'elles étaient contrôlées par le même groupe de personnes.

In *Floor & Wall Covering Distributors Limited v. The Minister of National Revenue* [1967] 1 Ex.C.R. 390, Gibson J. said [at page 393] that "control" in subsection 39(4):

... means the right to control by ownership of voting shares, not *de facto* control. What is done at any time with such right to control is therefore not necessarily material.

Mr. Justice Gibson accepted that whether or not a particular group of persons controls a particular company is a question of fact as is whether that same particular group controls a different company is also a question of fact.

He concluded that the assumption upon which the Minister found the two appellant companies to be associated, in that they were each controlled by the same group of persons, had not been established to be wrong.

On appeal *sub nom. Vina-Rug (Canada) Limited v. The Minister of National Revenue* [1968] S.C.R. 193, the appeal was dismissed.

Abbott J. delivered the judgment of the Supreme Court of Canada.

After first quoting the remarks of Hall J., concerning the concept of control in the *Dworkin Furs* case (*supra*), in which the remarks of Jackett P. [as he then was] in the *Buckerfield's* case (*supra*) were repeated which have likewise been reproduced herein, Mr. Justice Abbott then said at page 197:

Applying these principles, once it is established that a group of shareholders owns a majority of the voting shares of a company, and the same group a majority of the voting shares of a second company, that fact is sufficient, in my opinion, to constitute the two companies associated within the provisions of s. 39 of the *Income Tax Act*. Moreover, in determining *de jure* control more than one group of persons can be aptly described as a "group of persons" within the meaning of s. 39(4)(b). In my view, it is immaterial whether or not other combinations of shareholders may own a majority of voting shares in either company, provided each combination is in a position to control at least a majority of votes to be cast at a general meeting of shareholders.

The principle to which Mr. Justice Abbott referred was that of *de jure* control but it is abundantly clear from the quoted passage that if

Dans l'affaire *Floor & Wall Covering Distributors Limited c. Le ministre du Revenu national* [1967] 1 R.C.É. 390, le juge Gibson a dit [à la page 393] que le mot «contrôle» au paragraphe 39(4):

[TRADUCTION] ... signifie le droit de contrôle grâce à des actions comportant droit de vote, non un contrôle de fait. Ce que l'on fait de ce droit de contrôle à n'importe quel moment n'est, par conséquent, pas nécessairement important.

Le juge Gibson a admis que la question de savoir si un groupe particulier de personnes contrôle une compagnie particulière est une question de fait comme l'est également la question de savoir si ce même groupe particulier contrôle une compagnie différente.

Il a conclu qu'on n'avait pas établi que l'hypothèse du Ministre selon laquelle les deux compagnies appelantes étaient associées du fait que chacune d'elles était contrôlée par le même groupe de personnes, était mal fondée.

Sur appel *sub nom. Vina-Rug (Canada) Limited c. Le ministre du Revenu national* [1968] R.C.S. 193, l'appel a été rejeté.

Le juge Abbott a rendu le jugement au nom de la Cour suprême du Canada.

Après avoir cité les observations du juge Hall au sujet du concept du contrôle dans l'affaire *Dworkin Furs* (précitée), dans laquelle on a répété les observations faites par le président Jackett [tel était alors son titre] dans l'affaire *Buckerfield's* (précitée), observations que nous avons également citées dans le présent jugement, le juge Abbott a dit à la page 197:

[TRADUCTION] En appliquant ces principes, une fois établi qu'un groupe d'actionnaires détient la majorité des actions donnant droit de vote d'une compagnie et que le même groupe a la majorité des actions donnant droit de vote d'une seconde compagnie, ce fait suffit, à mon avis, à faire des compagnies des associées au sens des dispositions de l'art. 39 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. D'ailleurs, en déterminant le contrôle *de jure*, on peut à juste titre décrire plus d'un groupe de personnes comme un «groupe de personnes» au sens de l'art. 39(4)(b). A mon avis, peu importe que d'autres formations d'actionnaires possèdent ou non une majorité des actions donnant droit de vote de l'une ou l'autre compagnie, pourvu que chaque formation soit en position de contrôler au moins une majorité des voix à une assemblée générale des actionnaires.

Le principe auquel le juge Abbott se référait était celui du contrôle de droit. Cependant, le passage cité indique clairement que s'il y a un

there is a coincident group of shareholders in each of two companies and that each group of shareholders owns the majority of shares to elect the Board of Directors then the companies are associated under paragraph 39(4)(b) and likewise paragraph 256(1)(b) and the size of that majority is immaterial.

Assuming that A and B own 52% of the voting shares in X company and C holds but one share in X company, and in Y company, A, B and C each hold 17% of the voting shares or a 51% majority, then there is no impediment to the Minister adding C to A and B in X company to make the group A, B and C, which is the group of persons controlling Y company and having done that the same group of persons, A, B and C, in X company coincides with that group which controls Y company so that the result is X and Y are associated and are not entitled to the advantage of the lower tax rate provided in the statute.

Reverting to paragraph 256(1)(b) quoted above, two separate and distinct circumstances are contemplated thereby. One corporation is associated with another if both corporations are controlled by

- (1) the same person, or
- (2) the same group of persons.

Further, it seems to me, that subsection 256(1) purports to provide for all the circumstances by virtue of which one corporation is associated with another and to be associated the corporation must fall precisely within one of the circumstances provided therein.

Accordingly, since the language of paragraph 256(1)(b) sets forth two distinct circumstances when two corporations are associated, namely, when controlled by (1) the same person or (2) by the same group of persons, the two sets of circumstances are mutually exclusive. That, in my view, is the precise meaning of the language of paragraph 256(1)(b). The word "or" in the phrases of the paragraph reading "by the same person or group of persons" is used in its disjunctive sense. It cannot be otherwise in the context.

The conclusion that the two phrases are mutually exclusive by their plain meaning is confirmed by

même groupe d'actionnaires dans chacune des deux compagnies et que chaque groupe d'actionnaires détient la majorité des actions nécessaires pour élire le conseil d'administration, ces compagnies sont associées en vertu de l'alinéa 39(4)b) et de l'alinéa 256(1)b) et peu importe l'importance de cette majorité.

Supposons que A et B détiennent 52% des actions comportant droit de vote de la compagnie X et que C détienne seulement une action de la compagnie X et que A, B et C détiennent, dans la compagnie Y, chacun 17% des actions comportant droit de vote, soit une majorité de 51%; rien n'exclut que le Ministre ajoute C à A et B dans la compagnie X pour former le groupe A, B et C, qui est le groupe de personnes qui contrôle la compagnie Y; cela étant fait, le même groupe de personnes, A, B et C dans la compagnie X est le même que le groupe qui contrôle la compagnie Y. Il en résulte que X et Y sont associées et n'ont pas le droit de bénéficier du taux fiscal réduit prévu par la loi.

Revenant à l'alinéa 256(1)b) précité, celui-ci envisage deux cas séparés et distincts. Une corporation est associée avec une autre si elles sont toutes deux contrôlées par

- (1) la même personne, ou
- (2) le même groupe de personnes.

De plus, il m'apparaît que le paragraphe 256(1) vise à prévoir tous les cas dans lesquels une corporation est associée avec une autre et, pour l'être, elle doit tomber précisément dans l'un des cas prévus par ledit paragraphe.

En conséquence, étant donné que le libellé de l'alinéa 256(1)b) prévoit deux cas distincts où deux corporations sont associées, à savoir quand elles sont contrôlées par (1) la même personne ou (2) par le même groupe de personnes, les deux cas s'excluent mutuellement. Cela, à mon avis, est le sens précis du libellé de l'alinéa 256(1)b). Le mot «ou» dans l'expression de l'alinéa «par la même personne ou par le même groupe de personnes» est utilisé dans son sens disjonctif. Il ne peut pas en être autrement dans le contexte.

La conclusion selon laquelle les deux expressions s'excluent mutuellement par leur sens évident est

the cardinal rule in the interpretation of statutes, if resort need be taken thereto, expressed in the maxim *expressio unius est exclusio alterius*.

Notwithstanding the high and deserved approval accorded to President Jackett's definition of control in the *Buckerfield's* case for the purposes of subsection 39(4) of the *Income Tax Act* then in force, and with equal application to paragraph 256(1)(b) presently in force, which is that *de jure* control that rests in the ownership of such a number of shares as carries with it the right to a majority of the votes in the election of the Board of Directors, the next following paragraph in his reasons for judgment has not achieved the same prominence.

That this is so is that the cases that have come to trial before judges in courts of co-ordinate jurisdiction with me or in courts by the decisions of which I am bound have been concerned with control by the same groups of persons, and not cases where control in one company is exercised by a person and in another company by a group of persons in which the single person who controls the other company is a member of the group. That is the fact in the present appeal.

After the frequently quoted definition of control by Jackett P. [as he then was] in *Buckerfield's*, he said in the very next paragraph [at p. 303]:

Where, in the application of section 39(4) a single person does not own sufficient shares to have control in the sense to which I have just referred, it becomes a question of fact as to whether any "group of persons" does own such a number of shares.

In my view it is implicit from the language quoted that if a single person owns a sufficient number of shares in a company, there is no necessity to consider the question of fact as to what group of persons owns such a number of shares. Thus, if a single person owns sufficient shares to exercise control, resort to whether a group of persons holds control, is precluded. The condition precedent to the consideration of control in a group is that no single person has control.

confirmée par le principe fondamental en matière d'interprétation des lois, s'il est nécessaire d'y recourir, exprimé dans la maxime *expressio unius est exclusio alterius*.

^a Malgré la haute approbation, par ailleurs justifiée, accordée à la définition du président Jackett du mot contrôle dans l'affaire *Buckerfield's* aux fins du paragraphe 39(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* alors en vigueur, qui s'applique également à l'alinéa 256(1)b) actuellement en vigueur, définition selon laquelle il s'agit du contrôle de droit qui découle de la propriété d'un certain nombre d'actions donnant droit à la majorité des voix à l'élection du conseil d'administration, le paragraphe suivant des motifs de son jugement n'a pas acquis la même importance.

^d Cela est attesté par le fait que les affaires soumises à des cours de même compétence que celle-ci ou à des cours dont les décisions me lient portaient sur le contrôle par le même groupe de personnes. Il ne s'agissait pas de causes où le contrôle, dans une compagnie, est exercé par une personne et, dans une autre compagnie, par un groupe de personnes auquel appartient la seule personne qui contrôle l'autre compagnie. C'est le cas dans le présent appel.

^f Après la définition souvent citée du mot contrôle qu'il a donnée dans l'affaire *Buckerfield's*, le président Jackett [tel était alors son titre] a dit au paragraphe suivant [à la p. 303]:

^g [TRADUCTION] Lorsque, dans l'application de l'article 39(4) une seule personne ne détient pas suffisamment d'actions pour exercer un contrôle au sens que je viens de mentionner, la question de savoir si un «groupe de personnes» détient un tel nombre d'actions devient une question de fait.

^h A mon avis, il résulte implicitement du texte cité que si une seule personne détient un nombre suffisant d'actions dans une compagnie, il n'est pas nécessaire d'examiner la question de fait consistant à savoir quel groupe de personnes détient un tel nombre d'actions. Par conséquent, si une seule personne est propriétaire d'un nombre suffisant d'actions pour exercer le contrôle, la question de savoir si un groupe de personnes contrôle la compagnie est exclue. La condition suspensive en matière d'examen du contrôle dans un groupe est qu'une seule personne n'exerce pas de contrôle.

That, in my view, is the precise meaning of paragraph 256(1)(b).

In the event, however, that the language of paragraph 256(1)(b) is susceptible of the interpretation that a single person having control of a company may be included in a group of persons having control of the company for the purposes of the paragraph, which I do not think to be the case, then if a provision in a penal or taxing statute is capable of two alternative meanings the courts will defer to that meaning more favourable to the taxpayer.

My attention has been directed to interpretation bulletins issued by the Department of National Revenue which express divergent views one with the other.

Paragraph 18 of Bulletin IT-64, dated September 8, 1972, reads:

18. A 'group of persons' cannot be said to control a corporation when, in fact, it is controlled by a single person.

This statement was repeated in a revision dated December 22, 1975. However, in the Index to Interpretation Bulletins, published on September 30, 1976, paragraph 18 was repealed and replaced by the following:

18. A 'group of persons' may be considered to control a corporation even though one member of the group may own sufficient voting shares to be in a position to control it.

An interpretation bulletin is nothing more than the Departmental interpretation of a provision in the statute for Departmental purposes. Such an interpretation is not law until so interpreted by a court of competent jurisdiction. It is not the statute. It is merely a direction to the employees of the Department charged with that responsibility as to the Departmental policy in assessing taxpayers.

These bulletins were not put before me as authoritative interpretations of paragraph 256(1)(b) but merely to explain the dearth of authorities upon the issue before me, accounted for by the fact that the assessing policy of the Department was dictated by the earlier bulletin which was replaced by the later bulletin dated December 22, 1975.

There is no judicial decision cited to me nor have I been able to find any such decision binding

Tel est, à mon avis, le sens précis de l'alinéa 256(1)(b).

Toutefois, dans le cas où le libellé de l'alinéa 256(1)(b) peut être interprété comme signifiant qu'une seule personne contrôlant une compagnie peut être comprise dans un groupe de personnes exerçant le contrôle de la compagnie aux fins de l'alinéa, ce qui, je crois, n'est pas le cas, si la disposition d'une loi pénale ou fiscale peut avoir deux sens, les tribunaux adopteront celui qui est le plus favorable au contribuable.

On a attiré mon attention sur des bulletins d'interprétation publiés par le ministère du Revenu national qui expriment des points de vue divergents.

Voici l'article 18 du bulletin IT-64 du 8 septembre 1972:

18. On ne peut dire qu'un «groupe de personnes» contrôle une corporation lorsque, en réalité, cette dernière est contrôlée par une seule personne.

Cet énoncé est répété dans une révision en date du 22 décembre 1975. Toutefois, dans l'Index des bulletins d'interprétation publié le 30 septembre 1976, l'article 18 est annulé et remplacé par celui-ci:

18. Un «groupe de personnes» peut être considéré comme s'il contrôlait une corporation même si un membre du groupe détient assez d'actions comportant droit de vote pour être en mesure de contrôler la corporation.

Un bulletin d'interprétation n'est rien de plus que l'interprétation par le Ministère, à ses propres fins, d'une disposition de la loi. Une telle interprétation ne constitue pas le droit avant d'être ainsi interprétée par un tribunal compétent. Ce n'est pas la loi. C'est simplement une directive aux employés du Ministère responsables de la politique ministérielle relative à l'imposition des contribuables.

Ces bulletins ne m'ont pas été soumis comme interprétation jurisprudentielle de l'alinéa 256(1)(b) mais simplement pour expliquer la pénurie de jurisprudence sur la question litigieuse, due au fait que la politique du Ministère en matière de cotisations était dictée par le premier bulletin qui a été remplacé par celui en date du 22 décembre 1975.

On ne m'a cité aucune décision judiciaire et je n'ai pu trouver aucune décision de ce genre me

upon me, which would justify such a change in assessing policy from the former to the latter.

The *Madill* case was decided on January 10, 1972. The *Vina-Rug* case was decided by the Supreme Court on January 23, 1968, both long before the change in policy.

Neither case is authority for the proposition that a group of persons may include as a member of a group one who himself owns sufficient shares to be in a position to control the company.

For the reasons I have expressed, it is my view that the former interpretation is the correct interpretation of paragraph 256(1)(b), that is that a group of persons cannot be said to control a corporation when, in fact, it is controlled by a single person.

Accordingly, the seven appeals are allowed and the assessments are referred back to the Minister for reassessment in accordance with these reasons. The plaintiffs shall be entitled to their taxable costs.

liant, qui justifierait le changement de la politique établie en matière de cotisations par le premier bulletin en celle consacrée par le dernier bulletin.

^a L'affaire *Madill* a été jugée le 10 janvier 1972. La Cour suprême a tranché l'affaire *Vina-Rug* le 23 janvier 1968. Les deux décisions sont bien antérieures à la modification de la politique.

^b Aucun de ces deux arrêts ne fait jurisprudence en faveur de la thèse selon laquelle un groupe de personnes peut comprendre un membre qui détient lui-même suffisamment d'actions pour être en mesure de contrôler la compagnie.

^c Pour les motifs que j'ai exprimés, je suis d'avis que la première interprétation est l'interprétation correcte de l'alinéa 256(1)b), c'est-à-dire qu'on ne peut pas dire qu'un groupe de personnes contrôle une corporation lorsque, en fait, cette dernière est ^d contrôlée par une seule personne.

^e En conséquence, les sept appels sont accueillis et les cotisations sont renvoyées au Ministre pour que de nouvelles cotisations soient établies en conformité des présents motifs. Les demandresses auront droit aux dépens taxés.