

S. Madill Ltd. (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Kerr J.—Vancouver, October 4, 1971; Ottawa, January 10, 1972.

Income tax—Associated companies (1968)—Income Tax Act, s. 39(1)(a)—Manufacturing company and sales company—Control of each by different persons—Whether together constituting “group of persons”.

Appellant company, a manufacturer of forest products, was assessed income tax at the higher rate on its first \$35,000 of income for 1966, 1967 and 1968 on the ground that it was controlled by the same group of persons as a company which sold its products, and that it was therefore “associated” with the other company within the meaning of s. 39(4)(b) of the *Income Tax Act*. During those years two brothers controlled a majority of the issued voting shares of appellant company, and two other men controlled a majority of the issued voting shares of the other company and were directors of appellant company. Each of the men held shares in both companies, whether directly or by other companies which he controlled.

Held, affirming the assessment, on the evidence the four men had a community of interest and concern in the operation of both companies and were a “group of persons” within the meaning of s. 39(4)(b) of the *Income Tax Act* who controlled both companies, and such companies were therefore associated companies.

Vina-Rug (Canada) Ltd. v. M.N.R. [1968] S.C.R. 193; *Aaron’s (P.A.) Ltd. v. M.N.R.* [1967] 1 Ex.C.R. 21, referred to.

INCOME tax appeal.

H. P. Legg and P. N. Howard for appellant.

M. J. Bonner and W. G. Chappell for respondent.

KERR J.—This is an appeal against assessments of income tax under the *Income Tax Act* on Madill Sales Ltd. for its taxation years ended June 30, 1966, 1967 and 1968. That company subsequently amalgamated with S. Madill Ltd. in June 1969 to form one company with the name S. Madill Ltd.

In its income tax returns Madill Sales Ltd. calculated its income tax payable by applying

S. Madill Ltd. (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Division de première instance. Le juge Kerr—Vancouver, le 4 octobre 1971; Ottawa, le 10 janvier 1972.

Impôt sur le revenu—Compagnies associées (1968)—Loi de l’impôt sur le revenu, art. 39(1a)—Compagnie manufacturière et compagnie commerciale—Contrôle de chacune par des personnes différentes—Constituent-elles ensemble un «groupe de personnes».

La compagnie appelante, fabricante de produits forestiers, a été assujettie à l’impôt sur le revenu au taux le plus élevé sur sa première tranche de \$35,000 de revenu pour 1966, 1967 et 1968 au motif qu’elle était contrôlée par le même groupe de personnes que la compagnie qui vendait ses produits et que, pour cette raison, elle était «associée» à cette autre compagnie au sens de l’art. 39(4)(b) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Pendant ces années, deux frères contrôlaient la majorité des actions donnant droit de vote en circulation de la compagnie appelante et deux autres personnes contrôlaient la majorité des actions donnant droit de vote en circulation de l’autre compagnie, tout en étant administrateurs de la compagnie appelante. Chacune de ces personnes détenaient des actions dans les deux compagnies, soit directement soit par l’intermédiaire d’autres compagnies qu’elle contrôlait.

Arrêt: la cotisation est confirmée. D’après la preuve, les quatre personnes avaient une communauté d’intérêt et d’objectif dans l’exploitation des deux compagnies et constituaient un «groupe de personnes», au sens de l’art. 39(4)(b) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, qui contrôlait les deux compagnies; les deux compagnies étaient donc des compagnies associées.

Renvoi aux arrêts: *Vina-Rug (Canada) Ltd. c. M.R.N.* [1968] R.C.S. 193; *Aaron’s (P.A.) Ltd. c. M.R.N.* [1967] 1 R.C.É. 21.

APPEL de l’impôt sur le revenu.

H. P. Legg et P. N. Howard pour l’appelante.

M. J. Bonner et W. G. Chappell pour l’intimé.

LE JUGE KERR—Il s’agit de l’appel des cotisations d’impôt sur le revenu, régies par la *Loi de l’impôt sur le revenu*, de la Madill Sales Ltd. pour ses années d’imposition se terminant les 30 juin 1966, 1967 et 1968. Cette compagnie a par la suite, en juin 1969, fusionné avec la S. Madill Ltd. pour former une seule compagnie portant le nom de S. Madill Ltd.

Dans ses déclarations d’impôt sur le revenu, la Madill Sales Ltd. a calculé son impôt payable

the lower rate of tax under section 39(1)(a) of the *Income Tax Act* to its first \$35,000 of taxable income in each of its 1966 and 1968 taxation years and to all of its taxable income (which was less than \$35,000) in its 1967 taxation year.

The respondent applied the higher rate of tax under section 39(1)(a) to all of the taxable income of the company in those years, on the basis that the company was associated in each of the years with S. Madill Ltd. (as it then was), within the meaning of section 39(4) of the Act.

In those years Madill Sales Ltd. was a sales company and S. Madill Ltd. was a manufacturing company. The issue is whether in each of the said years Madill Sales Ltd., hereinafter referred to as "the old sales company", and S. Madill Ltd., referred to as "the old manufacturing company", were controlled by the same group of persons and by reason thereof were associated within the meaning of section 39(4)(b), which reads as follows:

39. (4) For the purpose of this section, 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,

For the purposes of the appeal the parties filed an agreed statement of facts, which includes, *inter alia*, the following¹:

2. The old manufacturing company was incorporated under the laws of the Province of British Columbia on the 21st day of May, 1942 as a private company called Newcastle Ship Building Co. Ltd. The said company changed its name to S. Madill Ltd. on the 18th day of November, 1948 and it became a public company under the laws of the Province of British Columbia on the 8th day of July, 1965 and continued as a public company throughout its taxation years 1966, 1967 and 1968.

3. The old sales company was incorporated as a private company on the 25th day of April, 1962 under the laws of the Province of British Columbia and continued as a private company during its 1966, 1967 and 1968 taxation years.

sur le revenu en appliquant le taux fiscal réduit en vertu de l'article 39(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à sa première tranche de \$35,000 de revenu imposable pour chacune des années d'imposition 1966 et 1968 et à l'ensemble de son revenu imposable (qui était inférieur à \$35,000) pour son année d'imposition 1967.

L'intimé a appliqué le taux fiscal plus élevé prévu à l'article 39(1)a) à l'ensemble du revenu imposable de la compagnie pour ces années, pour ce motif que la compagnie aurait été associée, pour chacune de ces années, à la S. Madill Ltd. (telle qu'elle existait à l'époque), au sens de l'article 39(4) de la Loi.

A cette époque, la Madill Sales Ltd. était une compagnie commerciale et la S. Madill Ltd. était une compagnie manufacturière. Il s'agit de savoir si pendant chacune desdites années, la Madill Sales Ltd., désignée par la suite comme «l'ancienne compagnie commerciale», et la S. Madill Ltd., désignée comme «l'ancienne compagnie manufacturière», étaient contrôlées par le même groupe de personnes et par conséquent étaient associées au sens de l'article 39(4)b) que voici:

39. (4) Aux fins du présent article, une corporation est associée à une autre dans une année d'imposition si, à quelque moment pendant l'année,

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

Aux fins de cet appel, les parties ont déposé un exposé conjoint des faits qui comprend, entre autres, les passages suivants¹:

[TRADUCTION]—2. L'ancienne compagnie manufacturière a été constituée en corporation le 21 mai 1942, en vertu des lois de la province de la Colombie-Britannique, en tant que compagnie privée portant le nom de Newcastle Ship Building Co. Ltd. Ladite compagnie a adopté le nom S. Madill Ltd. le 18 novembre 1948. Elle est devenue compagnie publique en vertu des lois de la province de la Colombie-Britannique le 8 juillet 1965, puis a continué d'exister en tant que compagnie publique pendant ses années d'imposition 1966, 1967 et 1968.

3. L'ancienne compagnie commerciale a été constituée en corporation en tant que compagnie privée le 25 avril 1962, en vertu des lois de la province de la Colombie-Britannique, et elle a continué d'exister en tant que telle pendant ses années d'imposition 1966, 1967 et 1968.

6. On the 30th day of June, 1969 the old manufacturing company and the old sales company were amalgamated pursuant to Section 178 of the Companies Act of British Columbia as one public company with the name S. Madill Ltd. (the Appellant herein), . . .

9. With respect to the old manufacturing company, the shareholdings of the issued voting shares and the number of total issued voting shares were as follows:

Name of Beneficial and Registered Shareholder	As at June 19, 1966	As at June 19, 1967	As at June 25, 1968
Mogul Holdings Ltd.	50,000	50,000	50,000
Mammoth Holdings Ltd.	148,050	148,550	149,050
Carfield Investments Ltd.	1,600	1,600	2,200
Charles D. Madill	50	50	370
John S. Wilfert	100	100	1,320
Norman W. Madill	50	50	50
Madill Sales Ltd	41,500	41,900	47,340
Total Issued Voting Shares	334,990	338,920	340,200

10. The percentage ownership of issued voting shares of the old manufacturing company from July 1st, 1965 to June 30th, 1968 was as follows:

Mogul Holdings Ltd.	-At no time owned less than 14%
Mammoth Holdings Ltd.	-At no time owned less than 43.6%
Carfield Investments Ltd.	-At no time owned less than .46%
Charles D. Madill	-At no time owned less than .01%
Norman W. Madill	-At no time owned less than .01%
John Wilfert	-At no time owned less than .029%

6. Le 30 juin 1969, l'ancienne compagnie manufacturière et l'ancienne compagnie commerciale ont fusionné, conformément à l'article 178 de la Companies Act of British Columbia, en une compagnie publique portant le nom de S. Madill Ltd. (l'appelante en l'espèce), . . .

9. En ce qui concerne l'ancienne compagnie manufacturière, les actions donnant droit de vote en circulation se répartissaient comme suit et le nombre de toutes les actions donnant droit de vote était le suivant:

Nom du propriétaire enregistré	Au 19 juin 1966	Au 19 juin 1967	Au 25 juin 1968
Mogul Holdings Ltd.	50,000	50,000	50,000
Mammoth Holdings Ltd.	148,050	148,550	149,050
Carfield Investments Ltd.	1,600	1,600	2,200
Charles D. Madill	50	50	370
John S. Wilfert	100	100	1,320
Norman W. Madill	50	50	50
Madill Sales Ltd	41,500	41,900	47,340
Total des actions donnant droit de vote en circulation	334,990	338,920	340,200

10. La répartition de la propriété des actions donnant droit de vote en circulation de l'ancienne compagnie manufacturière était la suivante, du 1^{er} juillet 1965 au 30 juin 1968:

Mogul Holdings Ltd.	-propriété jamais inférieure à 14%
Mammoth Holdings Ltd.	-propriété jamais inférieure à 43.6%
Carfield Investments Ltd.	-propriété jamais inférieure à .46%
Charles D. Madill	-propriété jamais inférieure à .01%
Norman W. Madill	-propriété jamais inférieure à .01%
John Wilfert	-propriété jamais inférieure à .029%

11. From October 26, 1965 to June 30, 1968, Mogul Holdings Ltd. was a company in which Norman Madill was the registered and beneficial owner of more than 50% of the issued voting shares.

12. From October 26, 1965 to June 30, 1968, Mammoth Holdings Ltd. was a company in which Charles Madill was the registered and beneficial owner of more than 50% of the issued voting shares.

13. From October 26, 1965 to June 30, 1968, Carfield Investments Ltd. was a company in which Claire C. Smith was the registered and beneficial owner of more than 50% of the issued voting shares.

14. At all times relevant to this appeal, the issued voting shares of the old sales company totalled 1,000 and were beneficially owned and registered as follows:

John Wilfert	—	450
C. C. Smith Co. Ltd.	—	100*
S. Madill Ltd.	—	450**

* From the 30th day of January, 1968 to the 30th day of June, 1969, R. Kinnimont was the registered holder of one of these shares which he held in trust for C. C. Smith Co. Ltd. From the 5th day of May, 1962 to the 30th day of June, 1969, Claire C. Smith was the registered holder of one of these shares and held such share in trust for C. C. Smith Co. Ltd.

** From the 5th day of May, 1962 to the 30th day of June, 1969, Charles D. Madill was the registered holder of one of these shares and held such share in trust for the old manufacturing company.

15. At all times relevant to this appeal, C. C. Smith Co. Ltd. was a company in which Claire C. Smith was the registered and beneficial owner of more than 50% of the issued voting shares.

Persons who, in the respondent's submission, controlled each of those companies in the taxation years concerned were Charles Madill and his brother Norman Madill, John S. Wilfert and Clair C. Smith.

The old manufacturing company manufactures products for use in the forest industry. Its plant, which has a capital investment of from one to two million dollars, is located at Nanaimo.

Charles Madill, who is president and managing director of the present S. Madill Ltd., was associated, along with his brother Norman and their father, with the old manufacturing company as far back as 1948. The father died and the two brothers inherited the shares of the compa-

11. Du 26 octobre 1965 au 30 juin 1968, M. Norman Madill était le propriétaire enregistré de plus de 50% des actions donnant droit de vote en circulation de la Mogul Holdings Ltd.

12. Du 26 octobre 1965 au 30 juin 1968, M. Charles Madill était le propriétaire enregistré de plus de 50% des actions donnant droit de vote en circulation de la Mammoth Holdings Ltd.

13. Du 26 octobre 1965 au 30 juin 1968, M. Claire C. Smith était le propriétaire enregistré de plus de 50% des actions donnant droit de vote en circulation de la Carfield Investments Ltd.

14. A toutes les dates pertinentes en cet appel, le nombre d'actions donnant droit de vote en circulation de l'ancienne compagnie commerciale s'élevait en tout à 1,000, enregistrées au nom des personnes suivantes:

M. John Wilfert	—	450
La C. C. Smith Co. Ltd.	—	100*
La S. Madill Ltd.	—	450**

* Du 30 janvier 1968 au 30 juin 1969, M. R. Kinnimont était le détenteur enregistré de l'une de ces actions qu'il détenait en fiducie pour la C. C. Smith Co. Ltd. Du 5 mai 1962 au 30 juin 1969, M. Claire C. Smith était le détenteur enregistré de l'une de ces actions qu'il détenait en fiducie pour la C. C. Smith Co. Ltd.

** Du 5 mai 1962 au 30 juin 1969, M. Charles D. Madill était le détenteur enregistré de l'une de ces actions qu'il détenait en fiducie pour l'ancienne compagnie manufacturière.

15. A toutes les dates pertinentes en cet appel, la C. C. Smith Co. Ltd. était une compagnie dont M. Claire C. Smith était le propriétaire enregistré de plus de 50% des actions donnant droit de vote en circulation.

Les personnes qui, selon l'intimé, contrôlaient chacune de ces compagnies pendant les années d'imposition en cause étaient M. Charles Madill et son frère M. Norman Madill, MM. John S. Wilfert et Clair C. Smith.

L'ancienne compagnie manufacturière fabrique des produits pour l'industrie forestière. Son usine, qui représente un investissement en capital d'un à deux millions de dollars, se trouve à Nanaimo.

M. Charles Madill, qui est président et directeur général de la présente S. Madill Ltd., était, depuis 1948, associé, ainsi que son frère Norman et leur père, à l'ancienne compagnie manufacturière. Le père mort, les deux frères ont hérité à part égale des actions de la compa-

ny in an equal division. Norman managed the operations end of the business and Charles managed the sales end. Norman continued to be active in the business until 1958, in which year he went to Europe and has not since returned to live in Canada. In the interim Charles was president and managing director.

John S. Wilfert was purchasing agent and logging manager of Powell River Company, which was one of the old manufacturing company's largest customers, in years prior to 1962 and in that capacity had frequent contacts with the latter company and Charles and Norman Madill.

Clair C. Smith was employed by Powell River Company during the years 1950 to 1961 and for part of that time was general manager of its logging division, in which capacity he, too, had business dealings with the old manufacturing company and knew Charles and Norman Madill. He left the company in 1961 and formed C. C. Smith Company Ltd. and thereby carried on an investment business on his own account in Vancouver.

Evidence given by Charles Madill, Wilfert and Smith was to the effect that in 1961 Wilfert was working out of his company's Vancouver office but its system was calling for a resident logging manager at Nanaimo. He did not want to move to Nanaimo and decided to start working in a business on his own account. In that respect he had discussions with Smith, under whose supervision he had worked when with Powell River Company. He also had discussions with Charles Madill, who was aware of his intentions to go into business on his own account, and Madill suggested that he come to work for the old manufacturing company in the sales end of its business. The idea appealed to Wilfert, but he did not want to work as an employee. They then took up the idea of forming a new sales company that would make use of the old manufacturing company's name and in which that company would have a half interest. The new company would sell the old manufacturing company's products on a commission basis. Wilfert and Madill came to general agreement to form a new company on that basis, but they did not conclude any details respecting

gnie. Norman a dirigé les activités manufacturières de l'entreprise et Charles les activités commerciales. Norman a continué à travailler dans l'entreprise jusqu'en 1958, année où il est parti vivre en Europe; il n'est pas encore revenu vivre au Canada. Entre temps, Charles était président et directeur général.

M. John S. Wilfert était directeur du service des achats et directeur de l'exploitation de la Powell River Company, l'un des clients les plus importants de l'ancienne compagnie manufacturière. C'est à ce titre qu'il a eu de fréquents contacts avant 1962 avec cette dernière compagnie, ainsi qu'avec MM. Charles et Norman Madill.

M. Clair C. Smith était au service de la Powell River Company de 1950 à 1961; pendant une partie de cette période, il a été directeur général de la division de l'abattage et du façonnage du bois. A ce titre, il a également eu des relations d'affaires avec l'ancienne compagnie manufacturière et connu MM. Charles et Norman Madill. Il a quitté la compagnie en 1961 et créé la C. C. Smith Company Ltd., exploitant ainsi à Vancouver sa propre entreprise d'investissements.

Les témoignages de MM. Charles Madill, Wilfert et Smith portaient qu'en 1961, M. Wilfert travaillait à partir du bureau de sa compagnie à Vancouver alors que l'organisation de cette dernière exigeait un directeur de la division de l'abattage et du façonnage du bois résidant à Nanaimo. Il ne voulait pas déménager à Nanaimo et a décidé de créer sa propre entreprise. A ce sujet, il a discuté avec M. Smith, sous l'autorité duquel il avait travaillé à la Powell River Company. Il a également discuté avec M. Charles Madill, qui connaissait ses intentions de s'installer à son propre compte, et ce dernier lui a suggéré de venir travailler dans la branche commerciale de l'ancienne compagnie manufacturière. L'idée a plu à M. Wilfert, mais il ne voulait pas être un simple employé. Ils ont alors formulé l'idée de créer une nouvelle compagnie commerciale qui utiliserait le nom de l'ancienne compagnie manufacturière et dans laquelle cette compagnie participerait pour la moitié. La nouvelle compagnie vendrait les produits de l'ancienne compagnie manufacturière sur la base d'une commission. MM. Wilfert et Madill ont conclu un accord général pour

commission and other contract terms at that time. Following that general agreement Wilfert sought Smith's advice on the plan. Smith pointed out hazards involved in a 50/50 ownership and suggested that some third party be brought into the company who could arbitrate in the event of problems and disagreements arising between the two owners. As a result, Madill, Wilfert and Smith had a meeting at which it was agreed that Smith would come into the company as a third shareholder, and accordingly the old sales company, Madill Sales Ltd., was incorporated in April, 1962, with a starting capital of \$10,000 contributed by the old manufacturing company and Wilfert each taking and paying for 450 shares and Smith taking and paying for 100 shares, in the name of C. C. Smith Co. Ltd., each share at \$10.

The old manufacturing company and the old sales company then entered into a sales agreement, dated June 1, 1963 (Exhibit 8), which provided, *inter alia*, that the sales company would be sales agent of the manufacturing company for the promotion, sale and distribution of the manufacturing company's products and would be paid a commission calculated on gross sales, as follows:

- (a) For the months of June to November, inclusive, in 1962, five (5%) per cent of the gross sales as aforesaid.
- (b) For each month during the continuance of this Agreement after November 1962 four (4%) per cent of the gross sales as aforesaid.

and that either company could determine the agreement upon giving one year's written notice to the other.

In March, 1965, a letter from the old manufacturing company over the signature of Charles Madill (Exhibit 9) gave notice of intent to amend the agreement by reducing, effective June 1, 1965, the commission rate to 3% from the existing 4%. The lower rate was paid thereafter. Madill attributed the reduction to the increasing volume of sales. He said that he discussed the change with Madill and agreed to

constituer une nouvelle compagnie sur cette base, mais ils n'ont fixé aucun des détails concernant la commission et les autres conditions du contrat à ce moment-là. A la suite de cet accord général, M. Wilfert a cherché à obtenir le conseil de M. Smith sur ce projet. M. Smith lui a souligné les hasards qu'impliquait une participation 50/50 et a suggéré d'adjoindre à la compagnie une troisième partie, qui pourrait jouer le rôle d'arbitre en cas de difficultés et de désaccords entre les deux propriétaires. En conséquence, MM. Madill, Wilfert et Smith se sont réunis et ont convenu que M. Smith entrerait dans la compagnie comme troisième actionnaire. L'ancienne compagnie Madill Sales Ltd. a donc été constituée en corporation, en avril 1962, avec un capital initial de \$10,000 apporté par l'ancienne compagnie manufacturière et M. Wilfert, chacun prenant et payant 450 actions, et par M. Smith, qui a pris et payé 100 actions au nom de la C. C. Smith Co. Ltd. (chaque action valant \$10).

L'ancienne compagnie manufacturière et l'ancienne compagnie commerciale ont alors conclu un accord commercial en date du 1^{er} juin 1963 (pièce 8) qui prévoyait, entre autres, que la compagnie commerciale serait l'agent commercial de la compagnie manufacturière pour la promotion, la vente et la distribution de ses produits; qu'elle recevrait une commission calculée sur le volume brut des ventes, comme suit:

- a) Pour les mois de juin à novembre (inclus) 1962, cinq pour cent (5%) du volume brut des ventes comme défini précédemment.
- b) Après novembre 1962 et pendant la durée de cet accord, quatre pour cent (4%), par mois, du volume brut des ventes tel que défini précédemment.

et que chaque compagnie pourrait dénoncer l'accord sur préavis écrit d'un an à l'autre partie.

En mars 1965, une lettre de l'ancienne compagnie manufacturière portant la signature de M. Charles Madill (pièce 9) informait de son intention de modifier l'accord en réduisant, au 1^{er} juin 1965, le taux de la commission de 4% à 3%. C'est ce taux inférieur qui a été versé par la suite. M. Wilfert a attribué la réduction à l'augmentation du volume des ventes. Il a déclaré avoir discuté le changement avec M. Madill et

it. Madill was less definite that they had discussed the matter or that Wilfert had agreed to the change. In any event the reduced rate became effective. Wilfert also said that the reduction in the rate of commission would not necessarily result in a reduction in the gross amount of commissions earned, for the amount would be affected by the volume of sales. In that connection the income tax return of the old sales company for 1967 shows commissions earned in the amount of \$112,139, as compared with \$169,232 in 1966.

The register of the old manufacturing company (Exhibit 13) shows the following directors and the dates of their appointment and retirement:

Name	Date of Appointment	Date of Retirement
Samuel Madill	30.9.1948	18.3.1953
Norman Madill	30.9.1948	18.6.1965
Charles Madill	30.9.1948	
John S. Wilfert	27.5.1964	
Robert Clayton Weir	8.7.1965	
Louis Berryman Williams	8.7.1965	
Clay H. Anderson	29.9.1967	
Clair C. Smith	29.9.1967	

Weir was a solicitor of the company and its secretary.

Anderson was chief engineer of the company and later was engaged as a consultant. He was also a substantial shareholder. Williams was connected with the underwriting of the company when it became a public company in July, 1965. Charles Madill was also managing director.

The register of the old sales company (Exhibit R-1) shows the following directors and the dates of their appointment and retirement:

en avoir convenu. M. Madill s'est montré moins sûr d'avoir discuté le problème et d'avoir obtenu l'accord de M. Wilfert à ce sujet. De toute façon, c'est le taux réduit qui est entré en vigueur. M. Wilfert a également déclaré que la réduction du taux de la commission n'entraînerait pas nécessairement une réduction du montant brut des commissions gagnées, car ce montant était fonction du volume des ventes. A cet égard, la déclaration d'impôt sur le revenu de 1967 de l'ancienne compagnie commerciale indique des commissions au montant de \$112,139, comparées à \$169,232 en 1966.

Le registre de l'ancienne compagnie manufacturière (pièce 13) indique le nom des administrateurs suivants avec la date de leur nomination et celle de leur démission:

Nom	Date de nomination	Date de démission
Samuel Madill	30.9.1948	18.3.1953
Norman Madill	30.9.1948	18.6.1965
Charles Madill	30.9.1948	
John S. Wilfert	27.5.1964	
Robert Clayton Weir	8.7.1965	
Louis Berryman Williams	8.7.1965	
Clay H. Anderson	29.9.1967	
Clair C. Smith	29.9.1967	

M. Weir était conseiller juridique et secrétaire de la compagnie.

M. Anderson était ingénieur en chef de la compagnie et a plus tard été engagé comme conseiller. C'était également un actionnaire important. M. Williams a été mêlé à la souscription des actions de la compagnie lorsqu'elle est devenue une compagnie publique en juillet 1965. M. Charles Madill était également directeur général.

Le registre de l'ancienne compagnie commerciale (pièce R-1) indique le nom des administrateurs suivants avec la date de leur nomination et celle de leur démission:

Name	Date of Appointment	Date of Retirement	Nom	Date de nomination	Date de démission
Robert C. Weir	25 Apr. 1962	5 May 1962	Robert C. Weir	25 avr. 1962	5 mai 1962
Eric W. Winch	25 Apr. 1962	5 May 1962	Eric W. Winch	25 avr. 1962	5 mai 1962
John S. Wilfert	5 May 1962		John S. Wilfert	5 mai 1962	
Clair Curtis Smith	5 May 1962		Clair Curtis Smith	5 mai 1962	
Charles D. Madill	5 May 1962	Jan. 1968	Charles D. Madill	5 mai 1962	jan. 1968
J. Russell Kinnimont	30 Jan. 1968		J. Russell Kinnimont	30 jan. 1968	

Wilfert was also president of the company and Smith was its secretary-treasurer.

Minutes of meetings of directors and shareholders of the old sales company were put in evidence (Exhibit R-2). They show Charles Madill, Wilfert and Smith present at nearly all directors' meetings in the period May 5, 1962, to June 30, 1968. Madill resigned as director on January 30, 1968. The minutes show them also present at shareholders' meetings, plus S. Madill Ltd. by its proxy Charles Madill and C. C. Smith Co. Ltd. by its proxy C. C. Smith. Signatures of Wilfert, Madill and Smith appear on the minutes of the directors' meetings and on resolutions of the company for declaration of dividends and other things.

Charles Madill testified that he had never attended any of the directors' meetings, that the practice was for the company's solicitor to prepare the minutes and circulate them for signature later. Wilfert confirmed this, said that there were no formal meetings, that the minutes were prepared on instructions of C. C. Smith in accordance with agreed ground rules. Smith also said that he did not think he attended any meetings. Madill said that he did not personally attend the shareholders' meetings. He gave a proxy to Wilfert for the shareholders' meeting held on October 2, 1968.

M. Wilfert était également président de la compagnie et M. Smith secrétaire-trésorier.

Les procès-verbaux des réunions des administrateurs et des assemblées des actionnaires de l'ancienne compagnie commerciale ont été apportés en preuve (pièce R-2). Ils indiquent que MM. Charles Madill, Wilfert et Smith étaient présents à presque toutes les réunions des administrateurs pendant la période allant du 5 mai 1962 au 30 juin 1968. M. Madill a démissionné de sa fonction d'administrateur le 30 janvier 1968. Les procès-verbaux indiquent également qu'ils étaient présents aux assemblées des actionnaires, ainsi que la S. Madill Ltd., représentée par son fondé de pouvoir M. Charles Madill, et la C. C. Smith Co. Ltd., représentée par son fondé de pouvoir M. C. C. Smith. Les signatures de MM. Wilfert, Madill et Smith figurent sur les procès-verbaux des réunions des administrateurs et sur les résolutions de la compagnie portant déclaration de dividendes et traitant d'autres questions.

M. Charles Madill a témoigné qu'il n'avait jamais assisté à aucune des réunions des administrateurs, que la pratique voulait que le conseiller juridique de la compagnie rédige les procès-verbaux et les fasse ensuite circuler pour signature. M. Wilfert a confirmé ce point et déclaré qu'il n'y avait pas de réunions officielles, les procès-verbaux étant rédigés sur les instructions de M. C. C. Smith selon des règles de base convenues. M. Smith a également déclaré qu'il ne pensait pas avoir assisté à aucune réunion. M. Madill a déclaré qu'il n'avait pas assisté en personne aux assemblées des actionnaires. Il a donné une procuration à M. Wilfert pour l'assemblée des actionnaires tenue le 2 octobre 1968.

The minutes of directors' and shareholders' meetings of the old manufacturing company as from July 8, 1965, were put in evidence (Exhibit R-3). They show Charles Madill and Wilfert, along with other directors at relevant dates, present at the directors' meetings. Madill attended and exercised proxies at the shareholders' meetings from his brother Norman and from Mammoth Holdings and Mogul Holdings. Wilfert attended directors' meetings from the time in May 1964, when he was made a director, and he exercised proxies from the old sales company at shareholders' meetings. Smith attended after he became a director in September 1967. The minutes of the directors' meetings bear their signatures in nearly all instances. Resolutions for payment of dividends and for other things also bear their signatures.

Madill said that he alone determined the policy of the old manufacturing company in the years in question: for example, he decided, without consulting the other directors, to purchase an airplane at a cost of about \$180,000 and a Toshiba boring mill at a cost of about \$650,000. He exercised his powers as a managing director in that respect. He said that because of the sales contract Wilfert consulted with him in connection with the products available for sale and as to their prices and other matters in that respect, but that Wilfert and Smith played no part in running the company, except for such activities as they performed as directors. It was in the best interests of both companies to work together and it was necessary for the old sales company to have familiarity with the manufacturing company's products and for that purpose Wilfert and Smith came to the manufacturing company's plant at Nanaimo on more than one occasion.

As to the old sales company Madill said that he found no reason to take any part in running it. He was in touch with Wilfert in respect of sales, but it was Wilfert who ran that company and he did it well. Smith never acted to break a deadlock. The sales company prepared monthly

Les procès-verbaux des réunions des administrateurs et des assemblées des actionnaires de l'ancienne compagnie manufacturière, à partir du 8 juillet 1965, ont été apportés en preuve (pièce R-3). Ils indiquent que MM. Charles Madill et Wilfert, ainsi que d'autres administrateurs, une fois nommés, étaient présents aux réunions des administrateurs. M. Madill a assisté aux assemblées des actionnaires et y a utilisé les procurations à lui remises par son frère Norman et par la Mammoth Holdings et la Mogul Holdings. M. Wilfert a assisté aux réunions des administrateurs à partir de mai 1964, lorsqu'il a été nommé administrateur, et il a utilisé aux assemblées des actionnaires des procurations remises par l'ancienne compagnie commerciale. M. Smith y a assisté après être devenu administrateur en septembre 1967. Les procès-verbaux des réunions des administrateurs portent leurs signatures dans presque tous les cas. On trouve également leurs signatures sur les résolutions portant paiement de dividendes et réglant d'autres questions.

M. Madill a déclaré qu'il a décidé seul de la politique de l'ancienne compagnie manufacturière pendant les années en cause: par exemple, il a décidé, sans consulter les autres administrateurs, d'acheter un avion à un coût d'environ \$180,000 et une foreuse Toshiba à un coût d'environ \$650,000. A cet égard, il a exercé ses pouvoirs de directeur général. Il a déclaré qu'en raison du contrat de ventes, M. Wilfert l'a consulté au sujet des produits disponibles pour la vente, de leur prix et d'autres problèmes connexes, mais que MM. Wilfert et Smith n'ont joué aucun rôle dans la gestion de la compagnie, à part certaines activités exercées en tant qu'administrateurs. Il était dans l'intérêt des deux compagnies de travailler ensemble et il fallait que l'ancienne compagnie commerciale connaisse bien les produits de la compagnie manufacturière et, à cette fin, MM. Wilfert et Smith sont venus plus d'une fois à l'usine de la compagnie manufacturière à Nanaimo.

Quant à l'ancienne compagnie commerciale, M. Madill a déclaré ne pas avoir eu de raison de participer à sa gestion. Il était en relation avec M. Wilfert au sujet des ventes, mais c'était ce dernier qui dirigeait la compagnie et il le faisait bien. M. Smith n'est jamais intervenu pour

financial statements and sent them to the manufacturing company, but he, Madill, was more concerned with the manufacturing company's profits than with the sales company's profits because the sales company's profits did not constitute a large part of the manufacturing company's profits, and he did not discuss the sales company's profits with any directors of that company. In 1969 he disagreed with Wilfert on the question of the sales company selling products of other companies, he wanted it to sell only the manufacturing company's products, and as a result the sales agreement was terminated.

Smith said that he was a silent partner in the running of the old sales company, but he had discussions with Wilfert in connection with the investing of the company's money and he advised that the company purchase shares of the old manufacturing company, because they were a good investment. He had become aware through conversations with Charles Madill that some of Norman Madill's shares in the manufacturing company were available for purchase and thereafter he bought some at various times in the name of Carfield Investments Limited, a company owned by him and his wife. He became a director of the manufacturing company at Charles Madill's request but prior thereto had played no part in the policies of the company or policy-making. Madill sought his opinion on occasions about the general business outlook but not in respect of the operation of the manufacturing company. He became aware that the manufacturing company was purchasing an aircraft when he was asked by a lawyer to sign the contract, which had Madill's signature on it. He phoned Madill who told him that it was alright for him to sign, so he did so. He became aware of the purchase of the Toshiba mill by the company when the subject was brought up at a directors' meeting. Arrangements had then been made for the purchase. Until 1962 he had no business association with either Charles or Norman Madill or with Wilfert. In the years 1966-68 his acquaintance with Charles Madill and Wilfert grew and he was in a position to

régler une situation difficile. La compagnie commerciale rédigeait des états financiers mensuels et les envoyait à la compagnie manufacturière, mais M. Madill se préoccupait plus des bénéfices de la compagnie manufacturière que de ceux de la compagnie commerciale, parce que les bénéfices de la compagnie commerciale ne constituaient pas une part importante des bénéfices de la compagnie manufacturière. Il n'a discuté des bénéfices de la compagnie commerciale avec aucun des administrateurs de cette dernière. En 1969, il s'est mis en désaccord avec M. Wilfert sur la question de la vente de produits d'autres compagnies par la compagnie commerciale, car il voulait qu'elle vende seulement des produits de la compagnie manufacturière; en conséquence, l'accord de vente a été dénoncé.

M. Smith a déclaré qu'il ne participait pas à la gestion de l'ancienne compagnie commerciale; toutefois, il avait discuté avec M. Wilfert au sujet des investissements de la compagnie et avait conseillé d'acheter les actions de l'ancienne compagnie manufacturière parce qu'elles constituaient un bon investissement. Il avait su en discutant avec M. Charles Madill qu'il était possible d'acheter certaines des actions de M. Norman Madill dans la compagnie manufacturière et par suite, il en a acheté à diverses époques au nom de la Carfield Investments Limited, compagnie qu'il possédait avec sa femme. Il est devenu administrateur de la compagnie manufacturière à la demande de M. Charles Madill; avant de ce faire, il n'avait joué aucun rôle dans la politique de la compagnie ou dans l'élaboration de cette politique. M. Madill a recherché son conseil à plusieurs occasions sur la situation générale du monde des affaires, mais non sur l'exploitation de la compagnie manufacturière. Il a su que la compagnie manufacturière achetait un aéroplane lorsqu'un avocat lui a demandé de signer le contrat qui portait la signature de M. Madill. Il a téléphoné à M. Madill qui lui a dit qu'il pouvait très bien signer, ce qu'il a fait. Il a appris l'achat de la foreuse Toshiba par la compagnie lorsque la question a été soulevée à une réunion des administrateurs, alors que les dispositions avaient déjà été prises en vue de cet achat. Jusqu'en 1962, il n'était associé ni à Charles ni à Norman Madill, ni même à Wilfert. Pendant les années

discuss their business affairs with them, but his primary concern in that respect was his own financial investment in the companies and their long range prospects. He had confidence in both men and could give advice if it were asked for and he could function as an arbitrator in the event of disagreement. He was aware that Wilfert was exploiting and developing the market for the manufacturing company's products and that he ran the sales company as a managing director should. He accompanied Wilfert 4 or 5 times to the manufacturing company's premises on Vancouver Island.

Wilfert testified that he managed the old sales company without assistance from Madill or Smith. He used a sales approach different from that which the manufacturing company had been using. The sales company operated from Vancouver and had a staff of 3 salesmen, an accountant and a secretary. Its monthly financial statements were sent to the manufacturing company and to Smith's company, because they were shareholders. Madill did not interfere with the management of the sales company. The subject of division of revenues between the companies was never discussed, but the adjustment of the sales commission rate could have the effect of making an adjustment in the revenues. He discussed financial matters concerning the sales company with Smith, but not anything having to do with sales. Matters relating to declaration of dividends were discussed with Smith by telephone prior to giving instructions to the solicitor to draw up minutes for the directors to sign. There was no discussion in that respect with Madill, but in the result Madill concurred. When Madill advised him that shares of Norman Madill in the old manufacturing company were available he discussed the matter with Smith, who advised that the sales company purchase a number of shares commensurate with the money available. Madill asked him to become a director of the manufacturing company and he accepted, feeling that he had something worthwhile to contribute. He thought that it would be advantageous to capitalize on the Madill name in the sales company and Madill was agreeable to that. It was also

1966 à 1968, ses liens se sont renforcés avec MM. Charles Madill et Wilfert et il s'est trouvé à même de discuter avec eux de leurs affaires, mais, à cet égard, son souci principal allait à son propre investissement financier dans les compagnies et à leurs perspectives à long terme. Il avait confiance dans les deux hommes et pouvait donner conseil si on le lui demandait; il pouvait en outre agir comme arbitre en cas de désaccord. Il savait que M. Wilfert exploitait et agrandissait le marché des produits de la compagnie manufacturière et qu'il dirigeait la compagnie commerciale comme un bon directeur général. Il a accompagné M. Wilfert 4 ou 5 fois aux établissements de la compagnie manufacturière sur l'île de Vancouver.

M. Wilfert a témoigné qu'il dirigeait l'ancienne compagnie commerciale sans l'aide de MM. Madill ou Smith. Il traitait les problèmes commerciaux d'une manière différente de celle qu'avait adoptée la compagnie manufacturière. La compagnie commerciale fonctionnait à partir de Vancouver et comptait un personnel de 3 vendeurs, un comptable et une secrétaire. Ses états financiers mensuels étaient envoyés à la compagnie manufacturière et à la compagnie de M. Smith, parce qu'ils en étaient actionnaires. M. Madill n'est pas intervenu dans la gestion de la compagnie commerciale. Le problème de la répartition des recettes entre les compagnies n'a jamais été discuté, mais l'ajustement du taux de la commission commerciale a pu avoir pour effet d'ajuster lesdites recettes. Il a discuté les questions financières touchant la compagnie commerciale avec M. Smith, mais ils ne parlaient pas des ventes. Les questions relatives à la déclaration des dividendes ont été discutées par téléphone avec M. Smith avant de donner instruction au conseiller juridique de rédiger les procès-verbaux et les porter à la signature des administrateurs. Aucune discussion n'a eu lieu sur ce point avec M. Madill, mais il y a souscrit. Lorsque M. Madill l'a informé que les actions de M. Norman Madill dans l'ancienne compagnie manufacturière étaient disponibles, il a discuté de l'affaire avec M. Smith qui a conseillé à la compagnie commerciale d'acheter ces actions en proportion de l'argent disponible. M. Madill lui a demandé de devenir administrateur de la compagnie manufacturière ce qu'il a accepté, sentant qu'il avait quelque contribution utile à

beneficial to have the manufacturing company as a shareholder in the sales company, because that would give him a partner with resources and a good name. He and Madill were good friends. Madill made the decisions for the manufacturing company and directed it and never looked to him to seek the support of the sales company's shareholding in the manufacturing company's affairs. He engaged for the sales company the auditor and solicitor whom Madill recommended. Charles Madill, Wilfert and Smith were not related to each other by blood, marriage or adoption.

The main points of argument at the trial on behalf of the appellant were as follows:

(1) the companies were not controlled by the same "group of persons" within the meaning of section 39(4)(b) of the *Income Tax Act*;

(2) Norman Madill, Charles Madill, Wilfert and Smith were not so connected as to constitute in fact a group of persons;

(3) if there was in fact any group, it was not a group controlling a majority of the issued voting shares of both companies;

(4) as to the parts played in the old sales company by Wilfert and Smith and the old manufacturing company, the situation was that:

(a) Wilfert insisted on and maintained his independence, he refused to be employed by the manufacturing company or to reside in Nanaimo; he managed the sales company and exercised day-to-day control; Smith's role was only that of arbitrator and as an advisor in general matters, such as the general business and financial outlook; the shareholders of the sales company had unanimously agreed to act independently, not as a group; and they went to pains not to act as a group by arranging for Smith to hold the balance of power,

apporter. Il pensait qu'il serait bon de tirer profit du nom de Madill dans la compagnie commerciale et M. Madill y consentait. Il était également avantageux d'avoir la compagnie manufacturière comme actionnaire dans la compagnie commerciale, parce que cela lui apportait un partenaire ayant de bonnes ressources et une bonne réputation. M. Madill et lui-même étaient de bons amis. M. Madill prenait les décisions pour la compagnie manufacturière et la dirigeait; il ne s'est jamais adressé à lui pour obtenir l'appui du bloc d'actions que la compagnie commerciale possédait dans la compagnie manufacturière. Il a engagé au service de la compagnie commerciale le vérificateur et le conseiller juridique que M. Madill lui avait recommandés. MM. Charles Madill, Wilfert et Smith n'étaient pas liés les uns aux autres par le sang, le mariage ou l'adoption.

Voici les arguments principaux présentés au nom de l'appelante à l'audience:

(1) les compagnies n'étaient pas contrôlées par le même «groupe de personnes» au sens de l'article 39(4)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*;

(2) MM. Norman Madill, Charles Madill, Wilfert et Smith n'étaient pas unis de façon à constituer en fait un groupe de personnes;

(3) si, en fait, il existait un groupe, il ne contrôlait pas la majorité des actions donnant droit de vote en circulation des deux compagnies;

(4) quant aux rôles joués dans l'ancienne compagnie commerciale par MM. Wilfert et Smith et par l'ancienne compagnie manufacturière, la situation était la suivante:

a) M. Wilfert a insisté pour conserver son indépendance et l'a fait, il a refusé d'être au service de la compagnie manufacturière ou de résider à Nanaimo; il a dirigé la compagnie commerciale et a exercé un contrôle quotidien; le rôle de M. Smith était seulement celui d'un arbitre et d'un conseiller sur les questions générales, par exemple la situation générale du monde des affaires; les actionnaires de la compagnie commerciale avaient convenu à l'unanimité d'agir indépendamment, et non en tant que groupe; ils se sont même

and no group was in control of that company; it was run independently of the manufacturing company, the former had its office and staff at Vancouver, the latter at Nanaimo; the sales company adopted an independent attitude, e.g., in selling products other than those of the manufacturing company.

(b) if there was any control of the sales company by the manufacturing company it was through the sales contract, not through shareholdings; each company had a right to terminate the contract by giving one year's notice and that right was eventually exercised when policy differences arose between Wilfert and Charles Madill; the sales contract was negotiated at arm's length and it was consistent with independence of each of the companies.

(5) as to the old manufacturing company, if there was a group controlling the manufacturing company in the years concerned it was Norman and Charles Madill; Charles had proxies from Norman and was managing director and as such had all the powers of the board of directors; all the shareholders were aware that absolute control rested in the Madill brothers who held more than 50% of the issued voting shares; Wilfert and Smith were minor shareholders; Charles Madill ran the company and made important decisions without consulting Wilfert or Smith, e.g., in purchasing an airplane and the Toshiba mill; Smith's role was no more important than that of the other directors Weir, Anderson and Williams; Wilfert's and Smith's shareholdings had no effect on the control exercised by Charles Madill; no one except the Madill brothers functioned in exercising control of the company; Smith's role was never more than that of an investor in the company and he was never called upon to exercise any real control;

(6) there was no common group controlling both companies; the manufacturing company

donnés la peine, pour ne pas agir en groupe, de donner à M. Smith l'équilibre des pouvoirs et aucun groupe ne contrôlait la compagnie; elle était dirigée indépendamment de la compagnie manufacturière, la première ayant son bureau et son personnel à Vancouver, la seconde à Nanaimo; la compagnie commerciale a adopté une attitude indépendante, par exemple en vendant des produits autres que ceux de la compagnie manufacturière.

b) si la compagnie manufacturière exerçait quelque contrôle sur la compagnie commerciale, c'était par le truchement du contrat de vente et non par celui de ses actions; chaque compagnie avait le droit de dénoncer le contrat sur préavis d'un an et ce droit a finalement été exercé lorsque des divergences touchant à la politique de l'entreprise sont nées entre MM. Wilfert et Charles Madill; le contrat de vente était conclu à distance et était compatible avec l'indépendance de chacune des compagnies.

(5) quant à l'ancienne compagnie manufacturière, s'il existait un groupe contrôlant la compagnie manufacturière pendant les années en cause il s'agissait de MM. Norman et Charles Madill; Charles avait des procurations de Norman et était directeur général; à ce titre, il exerçait tous les pouvoirs du conseil d'administration; tous les actionnaires savaient que le contrôle absolu était entre les mains des frères Madill, qui détenaient plus de 50% des actions donnant droit de vote en circulation; MM. Wilfert et Smith étaient actionnaires minoritaires; M. Charles Madill dirigeait la compagnie et prenait des décisions importantes sans consulter MM. Wilfert ou Smith, par exemple, en achetant un avion et la foreuse Toshiba; le rôle de M. Smith n'était pas plus important que celui des autres administrateurs MM. Weir, Anderson et Williams; les participations de MM. Wilfert et Smith étaient sans effet sur le contrôle exercé par M. Charles Madill; personne, à l'exception des frères Madill, ne participait au contrôle de la compagnie; le rôle de M. Smith n'a jamais été autre que celui d'un investisseur dans la compagnie et on n'a jamais fait appel à lui pour exercer un contrôle réel;

(6) il n'existait aucun groupe commun contrôlant les deux compagnies; la compagnie

bargained away power to control the sales company by taking Smith in as arbitrator holding a balance of power in the shareholding structure in which neither Wilfert nor the manufacturing company would have absolute control.

The argument on behalf of the respondent was principally as follows:

(1) the number of voting shares owned by Wilfert, Smith and Norman and Charles Madill, directly or indirectly, as shown in the agreed statement of facts, was sufficient to give them control of both companies and they were a group that controlled both companies;

(2) the control contemplated by section 39(4)(b) is a right to control by virtue of a majority of voting shares; if two or more persons, no one of whom alone controls a particular corporation, own a majority of the voting shares of the corporation and the same group own a majority of the voting shares of a second corporation, this is sufficient to make the two corporations associated, one with the other, within the said section;

(3) *de facto* exercise of management and control is not a governing factor in the determination of the question whether both companies were controlled by the same group of persons; it is not essential that the members of a controlling group have a common connection but in fact in the present case there was a common connection and community of business interest and activities and an exercise of control of both companies by the aforesaid 4 persons.

Dealing with the evidence counsel for the respondent submitted that the Madill brothers and Wilfert and Smith had a common interest and connection and a community of business interest; Charles Madill represented his brother's interest and had proxies from his brother; Charles Madill wanted to hire Wilfert, Smith was a business advisor to Wilfert; Smith was brought into the sales company to avoid the possibility of deadlock that would interfere with the operation of the company, but the distribution of shares was with an eye to control by

manufacturière a abandonné le pouvoir de contrôle de la compagnie commerciale en prenant M. Smith comme arbitre pour maintenir l'équilibre des pouvoirs dans une structure de participation où ni M. Wilfert ni la compagnie manufacturière n'auraient de contrôle absolu.

Voici pour l'essentiel l'argumentation présentée par l'intimé:

(1) le nombre des actions donnant droit de vote possédées par MM. Wilfert, Smith, Norman et Charles Madill, directement ou indirectement, comme l'indique l'exposé conjoint des faits, suffisait à leur donner le contrôle des deux compagnies et ils constituaient donc un groupe qui contrôlait les deux compagnies;

(2) le contrôle qu'envisage l'article 39(4)b) est un droit de contrôle grâce à une majorité d'actions donnant droit de vote; si deux ou plusieurs personnes, dont aucune ne contrôle seule une corporation particulière, possèdent la majorité des actions donnant droit de vote de la corporation et si le même groupe possède la majorité des actions donnant droit de vote d'une deuxième corporation, ces faits suffisent à rendre les deux corporations associées au sens de cet article;

(3) l'exercice de fait de la gestion et du contrôle n'est pas un facteur déterminant pour trancher la question de savoir si les compagnies étaient contrôlées par le même groupe de personnes; il n'est pas essentiel que les membres d'un groupe de contrôle aient un lien commun, mais, en fait, il y avait en l'espèce un lien commun et une communauté d'intérêt et d'activités d'affaires et un exercice du contrôle des deux compagnies par les quatre personnes mentionnées précédemment.

Traitant de la preuve, l'avocat de l'intimé a soutenu que les frères Madill et MM. Wilfert et Smith avaient un intérêt commun, un lien et une communauté d'intérêt d'affaires; M. Charles Madill représentait les intérêts de son frère et avait des procurations remises par son frère; M. Charles Madill voulait engager M. Wilfert et M. Smith était conseiller d'entreprise auprès de M. Wilfert; M. Smith a été impliqué dans la compagnie commerciale pour écarter l'éventualité de situations difficiles qui auraient gêné le fonctionnement de la compagnie, mais la répartition

those persons and avoidance of a stalemate that would interfere with the operation of the company; an exclusive sales contract was envisaged in which the sales company would promote sales of the manufacturing company's products for the mutual benefit of both companies; Charles Madill, Wilfert and Smith were directors of both companies; Madill represented the manufacturing company's shareholdings in the sales company and was satisfied with what was being done, he signed the directors' meetings and resolutions; the fortunes of the companies were tied together by the sales contract, each of the said persons performing his respective tasks satisfactorily to the others; Wilfert and Smith were made directors of the manufacturing company by Charles Madill, all had known each other for years in the forest industry and were good friends; Madill was a managing director of the manufacturing company and exercised his powers in that capacity but he held the position at the pleasure of the board of directors and was a member of the said group; Smith was not kept in the dark in respect of the affairs of the companies and although he was a director of the manufacturing company for only part of the period he would have, prior thereto, advised and brought things to the attention of Madill and Wilfert in connection with the companies if occasion to do so had arisen; one of the reasons why the manufacturing company was a shareholder in the sales company was to give the latter company financial strength and there was a financial intimacy between them.

The following cases were cited in argument: *Vina-Rug (Canada) Ltd. v. M.N.R.* [1968] S.C.R. 193, 68 DTC 5021; *Buckerfield's Ltd. v. M.N.R.* [1965] 1 Ex.C.R. 299, 64 DTC 5301; *Yardley Plastics of Canada Ltd. v. M.N.R.* [1966] Ex.C.R. 1027, 66 DTC 5183; *Floor & Wall Covering Distributors Ltd. v. M.N.R.* [1967] 1 Ex.C.R. 390, 66 DTC 5373; *Vineland Quarries and Crushed Stone Ltd. v. M.N.R.* [1966] Ex.C.R. 417, 66 DTC 5092; *Alpine Drywall & Decorating Ltd. v. M.N.R.* 66 DTC

des actions obéissait au désir de contrôle de ces personnes et à celui d'éviter une impasse qui paralyserait la compagnie; un contrat exclusif de vente était prévu dans lequel la compagnie commerciale s'occuperait de la promotion des ventes des produits de la compagnie manufacturière à l'avantage des deux compagnies; MM. Charles Madill, Wilfert et Smith étaient administrateurs des deux compagnies; M. Madill représentait les actions de la compagnie manufacturière dans la compagnie commerciale et, satisfait de ce qui s'y faisait, il a signé les procès-verbaux des réunions des administrateurs et les résolutions; les destinées des compagnies étaient liées par le contrat de vente, chacune desdites personnes remplissant ses tâches respectives à la satisfaction des autres; MM. Wilfert et Smith ont été nommés administrateurs de la compagnie manufacturière par M. Charles Madill, tous ayant fait connaissance depuis plusieurs années dans l'industrie forestière et étant devenus des bons amis; M. Madill était directeur général de la compagnie manufacturière et exerçait ses fonctions à ce titre, mais il conservait ce poste à la discrétion du conseil d'administration et était membre dudit groupe; M. Smith n'était pas tenu dans l'ombre en ce qui concerne les affaires de la compagnie et, bien qu'il ait été administrateur de la compagnie manufacturière pendant seulement une partie de cette période, il avait, avant cela, conseillé MM. Madill et Wilfert et porté à leur intention des choses relatives aux compagnies lorsque l'occasion s'en présentait; l'une des raisons pour lesquelles la compagnie manufacturière était actionnaire dans la compagnie commerciale était de donner à cette dernière une force financière et il y avait donc un lien financier entre elles.

La jurisprudence suivante a été citée à l'appui de ces diverses prétentions: *Vina-Rug (Canada) Ltd. c. M.R.N.* [1968] R.C.S. 193, 68 DTC 5021; *Buckerfield's Ltd. c. M.R.N.* [1965] 1 R.C.É. 299, 64 DTC 5301; *Yardley Plastics of Canada Ltd. c. M.R.N.* [1966] R.C.É. 1027, 66 DTC 5183; *Floor & Wall Covering Distributors Ltd. c. M.R.N.* [1967] 1 R.C.É. 390, 66 DTC 5373; *Vineland Quarries and Crushed Stone Ltd. c. M.R.N.* [1966] R.C.É. 417, 66 DTC 5092; *Alpine Drywall & Decorating Ltd. c.*

5263; *Bert Robbins Excavating Ltd. v. M.N.R.* 66 DTC 5269.

The meaning of the word "control" as used in section 39(4)(b) was considered by the Supreme Court of Canada in *Vina-Rug (Canada) Ltd. v. M.N.R.* (*supra*) in which Abbott J., speaking for the Court, said at page 196:

This court considered the concept of "control" in *Minister of National Revenue v. Dworkin Furs Limited* [1967] S.C.R. 223 (67 DTC 5035). Hall J. in delivering the judgment of the Court said at p. 227:

The word *controlled* as used in this subsection was held by Jackett P. to mean *de jure* control and not *de facto* control and with this I agree. He said in *Buckerfield's Limited et al v. Minister of National Revenue*:

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 p. 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.

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.

M.R.N. 66 DTC 5263; Bert Robbins Excavating Ltd. c. M.R.N. 66 DTC 5269.

Le sens du mot «contrôle» employé à l'article 39(4)(b) a été étudié par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Vina-Rug (Canada) Ltd. c. M.R.N.* (précitée), dans laquelle le juge Abbott a déclaré au nom de la Cour à la page 196:

[TRADUCTION] Cette Cour a étudié le concept «contrôle» dans l'arrêt *Le ministre du Revenu national c. Dworkin Furs Limited* [1967] R.C.S. 223 (67 DTC 5035). M. le juge Hall, rendant le jugement au nom de la Cour, a déclaré, à la page 227:

Le mot *contrôlé*, tel qu'il est employé dans ce paragraphe, signifie, selon le président Jackett, contrôle *de droit* et non contrôle *de fait*; sur ce point je partage son avis. Il a déclaré, dans l'affaire *Buckerfield's Limited et autres c. Le ministre du Revenu national*:

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 par. (6) de l'art. 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 «contrôlé» 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.C.R.* (1943) 1 A.E.R. 13 où le Lord chancelier, le vicomte Simon, a déclaré:

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

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

There is no suggestion that the Madill brothers and Wilfert and Smith came together initially or acted together thereafter in order to take advantage of the lower tax rate or that the old sales company was created with that objective in mind as one of the motivating reasons for its creation. Nevertheless, it may be that those four persons constituted a "group of persons" that controlled both companies, within the meaning of section 39(4)(b). In *Aaron's (Prince Albert) Ltd. v. M.N.R.* [1967] 1 Ex.C.R. 21, Thurlow J. said at p. 25:

... The overall purpose of the provisions as to "associated" companies, as I read them, is to prevent the owners of the equity stock in corporations from gaining, whether intentionally or otherwise, such a tax advantage. But the method adopted by the provisions is arbitrary and is made to depend not on the right of shareholders to benefit from profits but on various relationships between shareholders, some of which are particularly defined and others not, and by whom the companies concerned were "controlled".

If Wilfert and Smith were not included in a "group" that controlled the old manufacturing company in the taxation years concerned, the appeal must succeed, for in that event the two companies would not have been controlled by the same group of persons. It is therefore necessary to consider and determine whether there existed a "group of persons", within the meaning of section 39(4)(b), that controlled both companies.

Counsel for the appellant referred to the definition of "group" in Webster's International Dictionary, the 3rd edition of which includes the following:

A number of individuals bound together by a community of interest, purpose or function.

In his decision in *Buckerfield's Limited et al v. M.N.R.* [1965] 1 Ex.C.R. 299, Jackett P. said at p. 304:

The applicable sense of the word "group" as defined by the Shorter Oxford English Dictionary (1959) is

2. gen. An assemblage of objects standing near together, and forming a collective unity; a knot (of people), a cluster (of things). In early use there is often a notion of confused aggregation.

au moins une majorité des voix à une assemblée générale des actionnaires.

On ne suggère pas que les frères Madill et MM. Wilfert et Smith se sont associés à l'origine ou ont agi ensemble par la suite dans le but de profiter d'un tarif fiscal inférieur ou que l'ancienne compagnie commerciale a été créée avec cet objectif comme l'une des raisons motivant sa création. Néanmoins, il se peut que ces quatre personnes aient constitué un «groupe de personnes» qui contrôlait les deux compagnies au sens de l'article 39(4)b). Dans l'arrêt *Aaron's (Prince Albert) Ltd. c. M.R.N.* [1967] 1 R.C.É. 21, le juge Thurlow déclarait à la page 25:

[TRADUCTION] ... Comme je le comprends, le but général des dispositions concernant les compagnies "associées" est d'empêcher les propriétaires d'actions à revenu variable de corporation d'obtenir, soit intentionnellement soit autrement, un tel avantage fiscal. Mais la méthode adoptée par les dispositions est arbitraire et est faite pour dépendre non pas du droit des actionnaires de profiter des bénéfices, mais de divers liens entre les actionnaires, dont certains sont définis en particulier et d'autres non, actionnaires par lesquels les compagnies concernées sont «contrôlées».

Si MM. Wilfert et Smith n'étaient pas compris dans un «groupe» qui contrôlait l'ancienne compagnie manufacturière pendant les années d'imposition en cause, l'appel doit être accueilli, car, dans ce cas, les deux compagnies n'auraient pas été contrôlées par le même groupe de personnes. Il est donc nécessaire de considérer et de déterminer s'il existait un «groupe de personnes», au sens de l'article 39(4)b), qui contrôlait les deux compagnies.

L'avocat de l'appelante s'est reporté à la définition du mot «group» dans l'International Dictionary de Webster, dont la 3^e édition présente la définition suivante:

[TRADUCTION] Un certain nombre d'individus liés par une communauté d'intérêt, de but ou d'action.

En rendant sa décision dans l'affaire *Buckerfield's Limited et autres c. M.R.N.* [1965] 1 R.C.É. 299, le président Jackett déclarait à la p. 304:

[TRADUCTION] Le sens à donner au mot «group» tel que le définit le Shorter Oxford English Dictionary (1959) est

2. génér. Ensemble de choses placées les unes près des autres et formant une entité collective; noyau (de personnes), grappe (de choses). Au début de l'utilisation de ce

The only other sense that might be applicable is

3. A number of persons or things in a certain relation, or having a certain degree of similarity.

Counsel for the appellants referred to other dictionary definitions but I do not find any conflict among them. Apart from the argument on these appeals, the phrase "group of persons" is apt to encompass the companies holding the shares of Buckerfield's and Green Valley or the companies holding the shares of Burrard and Westland, within my understanding of the meaning of that phrase whether or not I seek the aid of dictionaries.

By virtue of their ownership, directly or indirectly, of more than 50% of the issued voting shares of the old manufacturing company the brothers Norman and Charles Madill were in a position to exercise control of that company. But that does not necessarily preclude the existence of a larger controlling combination or group comprised of them and the other shareholders Wilfert and Smith. Charles Madill represented his brother's interests in those years. He was instrumental in obtaining Wilfert and Smith as shareholders and directors of the manufacturing company and they functioned in that capacity by attending meetings, declaring dividends and signing documents in the business of the company. The old sales company was established following discussions between Charles Madill, Wilfert and Smith and pursuant to their plans, principally to promote and sell the products of the manufacturing company. The division of shares was agreed. Charles Madill, Wilfert and Smith were directors of both companies and the relationship between the two companies demanded cooperation. The sales company provided monthly financial statements to Madill and Smith. Although no formal meetings of its directors were held, the directors signed minutes and resolutions as necessary and in accordance with ground rules to operate in that manner. Charles Madill was managing director of the manufacturing company and ran its day-to-day operations and Wilfert did likewise for the sales company. Each of them was capable and competent and the others were satisfied and felt no reason to interfere. When disagreement eventually arose, the sales agreement was terminated and the sales company was wound up.

mot, il recouvrait souvent une notion d'assemblage confus.

Le seul autre sens qui pourrait s'appliquer est

3. Nombre de personnes ou de choses dans un certain rapport ou ayant un certain degré de similitude.

L'avocat des appelantes a mentionné d'autres définitions tirées des dictionnaires, mais, à mon avis, elles ne se contredisent point. Mises à part les prétentions de ces appels, l'expression «groupe de personnes» peut embrasser les compagnies détenant les actions de Buckerfield et Green Valley ou les compagnies détenant les actions de Burrard et Westland, d'après le sens que je donne à cette expression avec ou sans l'aide de dictionnaires.

Grâce à leur propriété, directe ou indirecte, de plus de 50% des actions donnant droit de vote en circulation de l'ancienne compagnie manufacturière, les frères Norman et Charles Madill étaient à même d'exercer le contrôle de cette compagnie. Mais ceci n'exclut pas nécessairement l'existence d'une association ou d'un groupe plus large de contrôle composé d'eux-mêmes et des autres actionnaires MM. Wilfert et Smith. M. Charles Madill représentait les intérêts de son frère pendant ces années-là. Il a contribué à obtenir MM. Wilfert et Smith comme actionnaires et à les faire nommer comme administrateurs de la compagnie manufacturière; ils ont rempli ces fonctions en assistant aux réunions, en déclarant les dividendes et en signant des documents dans le cadre des affaires de la compagnie. L'ancienne compagnie commerciale a été créée à la suite d'une discussion entre MM. Charles Madill, Wilfert et Smith et, selon leur plan, son but principal était de promouvoir et de vendre les produits de la compagnie manufacturière. La répartition des actions a été convenue. MM. Charles Madill, Wilfert et Smith étaient administrateurs des deux compagnies et les liens entre les deux compagnies exigeaient de la coopération. La compagnie commerciale fournissait des états financiers mensuels à MM. Madill et Smith. Bien qu'aucune réunion formelle de ses administrateurs n'ait été tenue, ils signaient les procès-verbaux et les résolutions au besoin et en conformité des règles de base régissant ces questions. M. Charles Madill était directeur général de la compagnie manufacturière et en dirigeait ses opérations quotidiennes; M. Wilfert faisait la même chose pour la compagnie commerciale. Chacun d'eux était capable et compétent; les autres étaient satisfaits et ne voyaient

I have summarized much of the evidence and argument, particularly the parts that seem to me to be the more important, and I have reached the conclusion on my appreciation of all the evidence and the cited authorities that at all relevant times Norman Madill, Charles Madill, John S. Wilfert and Clair C. Smith had a community of interest and concern in the operation of both the old manufacturing company and the old sales 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*; that by virtue of the ownership of voting shares they were in a position to exercise control over both companies; that they constituted a group of persons that controlled both companies at all material times, and that the companies were, therefore, associated with each other within the meaning of section 39(4)(b) of the *Income Tax Act*. I think that the respondent was right in assuming, as he did when assessing the old sales company, that both companies were controlled within the meaning of section 39(4)(b) by the same group of persons, namely, the 4 persons above named.

The appeal will therefore be dismissed, with costs.

¹ I have given the paragraphs the numbering they bear in the Agreed Statement.

aucune raison d'intervenir. Quand il y a eu finalement désaccord, le contrat de vente a été dénoncé et la compagnie commerciale dissoute.

J'ai résumé une grande partie de la preuve et des plaidoiries, en particulier les éléments qui me semblaient les plus importants, et j'en ai tiré la conclusion, après avoir jugé de la preuve et de la jurisprudence citée, qu'à toutes les époques pertinentes, MM. Norman Madill, Charles Madill, John S. Wilfert et Clair C. Smith avaient une communauté d'intérêt et d'objectif dans l'exploitation à la fois de l'ancienne compagnie manufacturière et de l'ancienne compagnie commerciale 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*; qu'en vertu de la répartition des actions donnant droit de vote, ils étaient à même d'exercer le contrôle sur les deux compagnies; qu'ils formaient un groupe de personnes qui contrôlait les deux compagnies à toutes les dates pertinentes et que les compagnies étaient donc associées au sens de l'article 39(4)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Je pense que l'intimé était en droit de présumer, comme il l'a fait en imposant l'ancienne compagnie commerciale, que les deux compagnies étaient contrôlées, au sens de l'article 39(4)b), par le même groupe de personnes, c'est-à-dire les quatre personnes susmentionnées.

L'appel est donc rejeté avec dépens.

¹ J'ai donné aux paragraphes la numérotation qu'ils portent dans l'exposé conjoint.