

A-569-97

A-569-97

**Philip Douglas Backman** (*Appellant*)**Philip Douglas Backman** (*appelant*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen** (*Respondent*)**Sa Majesté la Reine** (*intimée*)**INDEXED AS: BACKMAN v. CANADA (C.A.)****RÉPERTORIÉ: BACKMAN c. CANADA (C.A.)**

Court of Appeal, Isaac C.J., Décary and Rothstein J.J.A.—Edmonton, June 3; Ottawa, August 31, 1999.

Cour d'appel, juge en chef Isaac, juges Décary et Rothstein, J.C.A.—Edmonton, 3 juin; Ottawa, 31 août 1999.

*Income tax — Partnerships — Limited partnership (Commons) created by U.S. residents under laws of Texas — Acquired land, constructed apartment building — Losses arising from difference between original cost in 1985, market value of apartment building in 1988 — To secure losses, taxpayer, other Canadians acquired interests of original U.S. partners in Commons — MNR disallowing partnership losses claimed by taxpayer — T.C.C. finding taxpayer, others not engaged in partnership as not carrying on business in common with view to profit — No profit anticipated, earned during few minutes Canadians owned apartment building — No business carried on by Commons after Canadians took up assignments — No ancillary profit sharing purpose — Under Alberta Partnership Act, limited partnership may be formed to carry on business — Definition of partnership applicable to limited partnerships — Taking of assignments not obviating need to comply with definition — Appellant not partner when Commons disposed of apartment building.*

*Impôt sur le revenu — Sociétés de personnes — Une société en commandite (Commons) a été constituée par des résidents américains en vertu des lois du Texas — Elle a acquis un bien-fonds et y a construit un immeuble d'habitation — Elle a subi des pertes représentant la différence entre le coût initial, en 1985, et la valeur marchande de l'immeuble d'appartements en 1988 — Afin d'obtenir les pertes, le contribuable et d'autres Canadiens ont acquis les participations des associés américains initiaux de Commons — Le MRN a refusé au contribuable la déduction des pertes de société de personnes — La CCI a conclu que le contribuable et les autres personnes ne constituaient pas une société de personnes étant donné qu'ils n'exploitaient pas une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice — Aucun bénéfice n'était envisagé et n'a été réalisé pendant les quelques minutes où l'immeuble d'appartements a appartenu aux Canadiens — Commons n'a pas exploité d'entreprise après que les Canadiens en eurent obtenu la cession — Il n'existait aucun but accessoire de partager des bénéfices — En vertu de l'Alberta Partnership Act, une société en commandite peut être constituée en vue d'exploiter une entreprise — La définition de société de personnes s'applique aux sociétés en commandite — Même si des participations sont cédées, il faut respecter la définition — L'appellant n'était pas un associé de Commons lorsque celle-ci a aliéné l'immeuble d'appartements.*

This was an appeal from a Tax Court of Canada decision that the taxpayer was not entitled to deduct partnership losses on the ground that he was not a partner in a partnership when the losses arose. In 1985, a limited partnership, created by American residents under the laws of Texas and called the Commons, acquired land and constructed an apartment building. In 1988, the appellant and one of his law partners learned from a real estate agent that, for US\$180,000, they could acquire and realize the losses arising from the difference between the original cost in 1985 and the August 1988 market value of the apartment building. In order to secure the losses, the appellant, 34 other Canadians and an Alberta corporation arranged to become assignees of the interests of the original American partners in the Commons through a series of transactions. In so

Il s'agissait d'un appel d'une décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle le contribuable n'avait pas le droit de déduire des pertes de société de personnes pour le motif qu'il n'était pas associé dans une société de personnes lorsque les pertes ont été subies. En 1985, une société en commandite constituée sous le nom «Commons» par des résidents américains en vertu des lois du Texas avait acquis un bien-fonds et y avait construit un immeuble d'appartements. En 1988, l'appelant et l'un de ses associés faisant partie du même cabinet d'avocats avaient appris d'un agent immobilier que, pour la somme de 180 000 \$US, ils pouvaient acquérir et réaliser les pertes représentant la différence entre le coût initial, en 1985, et la valeur marchande, au mois d'août 1988, de l'immeuble d'appartements. Afin d'obtenir les pertes, l'appelant et 34 autres Canadiens

doing, the Canadians intended to become partners in the ongoing Commons limited partnership by assignment of partnership interests from the Americans, to acquire and realize accounting losses from the disposition of the apartment building by the Commons and to acquire a one percent interest in a Canadian oil and gas property. The Minister of National Revenue disallowed the partnership losses claimed by the appellant. The Trial Judge found that the appellant and the others with whom he had a relationship were not carrying on business in common with a view to profit and that, therefore, there was no partnership. Two issues were raised on appeal: (1) whether profit sharing was an ancillary purpose and (2) whether the Canadians were partners by reason of assignment of partnership interests in the Commons.

*Held*, the appeal should be dismissed.

(1) The first issue was whether, once the Canadians became members of the Commons, they were carrying on business with a view to profit which was ancillary to their tax minimization objective. Once the Canadians acquired their interests in the Commons, they owned the apartment building for only minutes before it was disposed of. No profit which could have been generated by the apartment building was earned by the Canadians and thus no distribution of any profit took place in favour of the appellant. No profit was anticipated during the short period between the time the Canadians acquired their interests in the Commons and the disposition of the apartment building. The Canadians were not carrying on business with a view to profit during that period. The Commons and the Canadians were not in the foreign exchange business. Therefore, the foreign exchange gain with respect to the August 29, 1988 transactions was incidental to the disposition of the apartment building and was not evidence of the carrying on of a business in common with a view to profit. With respect to the Canadian oil and gas property, no profit was ever earned by the Canadians from that investment. There was no evidence that the Canadians were carrying on a business with respect to the oil and gas investment. Mere co-ownership of property is not, on its own, evidence of carrying on of a business. It is true that a series of documents was prepared with the intention that the Commons should continue as a limited partnership and that the Canadians should become general and limited partners in it. However, the facts were that there was no business carried on by the Commons after the Canadians took up their assignments. In so far as the Canadians' involvement was concerned, the Commons was an empty shell that did not actually carry on business. Whether a partnership exists cannot be determined by exclusive reference to the docu-

ainsi qu'une société de l'Alberta ont pris des dispositions afin de se faire céder la participation des associés américains initiaux dans Commons au moyen d'une série d'opérations. Ce faisant, les Canadiens voulaient devenir membres de la société en commandite continue Commons par suite de la cession des participations des Américains, acquérir et réaliser des pertes comptables découlant de la disposition de l'immeuble d'appartements par Commons et acquérir une participation correspondant à un pour cent dans un bien canadien relatif au pétrole et au gaz. Le ministre du Revenu national a refusé à l'appelant la déduction des pertes de société de personnes. Le juge de première instance a conclu que l'appelant et les autres personnes avec qui celui-ci entretenait des relations n'exploitaient pas une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice et qu'il n'y avait donc pas de société de personnes. Deux questions ont été soulevées en appel: 1) le partage des bénéfices était-il un but accessoire? 2) les Canadiens étaient-ils des associés en raison de la cession des participations dans Commons?

*Arrêt*: l'appel est rejeté.

1) Il s'agissait en premier lieu de savoir si, une fois que les Canadiens sont devenus membres de Commons, ils exploitaient une entreprise dans le but de réaliser un bénéfice, accessoirement au but visant à minimiser l'impôt. Après que les Canadiens eurent acquis leurs participations dans Commons, l'immeuble d'appartements leur a appartenu pendant quelques minutes seulement avant d'être aliéné. Aucun bénéfice que l'immeuble d'appartements aurait pu générer n'a été réalisé par les Canadiens et, par conséquent, aucun bénéfice n'a été remis à l'appelant. Aucun bénéfice n'était envisagé pendant la brève période qui devait s'écouler entre le moment où les Canadiens acquéraient leurs participations dans Commons et celui où l'immeuble d'appartements était aliéné. Les Canadiens n'exploitaient pas l'entreprise en vue de réaliser un bénéfice pendant cette période. Commons et les Canadiens ne s'occupaient pas d'opérations de change. Par conséquent, le gain sur le change réalisé par suite des opérations conclues le 29 août 1988 était accessoire à la disposition de l'immeuble d'appartements et il ne montrait pas qu'une entreprise a été exploitée en commun dans le but de réaliser un bénéfice. En ce qui concerne le bien canadien relatif au pétrole et au gaz, les Canadiens n'ont jamais réalisé de bénéfice par suite de cet investissement. Rien ne montrait que les Canadiens exploitaient une entreprise à l'égard de l'investissement relatif au pétrole et au gaz. Le simple fait d'être copropriétaire d'un bien ne prouve pas en soi qu'une entreprise est exploitée. Il est vrai que l'on a préparé une série de documents afin que, Commons continue d'être une société en commandite et que les Canadiens deviennent des commandités et des commanditaires de la société. Toutefois, Commons n'a exploité aucune entreprise après que les Canadiens en eurent obtenu la cession. En ce qui concerne la participation des Canadiens, Commons était une coquille vide qui

ments. Neither the apartment building nor the oil and gas investment were businesses being carried on for profit by the Canadians when they were members of the Commons. Accordingly, there was "no real, albeit ancillary, profit element" to permit the inference that a business was being carried on with a view to profit in order to satisfy the definition of partnership.

(2) The second issue was whether the Canadians became partners in the Commons when they took assignments of interests in the latter. Since the Commons was a limited partnership registered in Texas, the applicable law was that of the State of Texas. However, there was little evidence on the question of compliance with the definition of partnership and whether compliance is necessary in Texas for a person to be considered a partner. Where foreign law is relevant to a case, it is a question of fact which must be specifically pleaded and proved to the satisfaction of the Court. Legislation with respect to partnerships is an example of statutory law of general application and there is considerable uniformity in this area of law across jurisdictions. The relevant Canadian law herein is the law of Alberta, specifically the *Alberta Partnership Act*. The intention of the legislature was that the definition of partnership in section 1 of the Act apply to all parts of the Act and to all partnerships. Specific provisions in Part 2 also lead to the conclusion that the definition applies to limited partnerships and that a limited partnership may be formed to carry on a business. That being so, the definition of partnership and, in particular, the requirement that a relationship subsist between persons carrying on a business in common with a view to profit, applies to limited partnerships. The fact that persons purport to become partners by way of assignment of partnership interests in a previously existing valid limited partnership does not obviate the need to comply with the definition. The definition looks to whether the business is being carried on with a view to profit and it is satisfied as long as there is such view to profit. The limited partnership provisions of the Act providing for the assignability of limited partnership interests and the substitution of limited partners should not be read as putting aside the requirement to comply with the definition of partnership. The Canadians were not in a relationship of carrying on a business in common with a view to profit and, for that reason, they did not become general partners in the Commons. The appellant was not a partner in the Commons when it disposed of the apartment building.

n'exploitait pas réellement une entreprise. On ne saurait déterminer s'il existe une société de personnes en se fondant exclusivement sur les documents. Lorsqu'ils étaient membres de Commons, les Canadiens n'exploitaient ni l'immeuble d'appartements ni l'investissement relatif au pétrole et au gaz en vue de réaliser un bénéfice. Par conséquent, il n'y avait pas d'«élément véritable, bien qu'accessoire, de profit» permettant d'inférer qu'une entreprise était exploitée en vue de réaliser un bénéfice de façon à respecter la définition de société de personnes.

2) La seconde question était de savoir si, lorsque les participations dans Commons ont été cédées, les Canadiens sont devenus membres de la société. Étant donné que Commons était une société en commandite inscrite au Texas, le droit applicable était celui du Texas. Toutefois, il existait peu d'éléments de preuve au sujet de la question de savoir si la définition de la société de personnes avait été respectée et si, au Texas, cette définition doit être respectée pour qu'une personne soit considérée comme un associé. Lorsque c'est la loi étrangère qui s'applique dans une affaire, il s'agit d'une question de fait qui doit être expressément plaidée et établie à la satisfaction de la Cour. La législation concernant les sociétés de personnes est un exemple de droit législatif d'application générale; le droit dans ce domaine est à peu près le même dans les divers ressorts. Le droit canadien pertinent est celui qui s'applique en Alberta, en particulier la *Partnership Act*. Le législateur voulait que la définition de société de personnes figurant à l'article premier de la Loi s'applique à toutes les parties de la Loi et à toutes les sociétés de personnes. Les dispositions précises de la partie 2 permettent également de conclure que la définition s'applique aux sociétés en commandite et qu'une société en commandite peut être constituée en vue d'exploiter une entreprise. Cela étant, la définition de la société de personnes et, en particulier, l'exigence selon laquelle il doit exister une relation entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun dans le but de réaliser un bénéfice, s'applique aux sociétés en commandite. Même si des personnes sont réputées devenir des associées au moyen de la cession de participations dans une société en commandite qui existait déjà légitimement, cela ne veut pas dire qu'il n'est pas nécessaire de respecter la définition. Selon la définition, il s'agit de savoir si l'on exploite l'entreprise dans le but de réaliser un bénéfice et, tant que pareil but existe, la définition est respectée. Les dispositions de la Loi concernant les sociétés en commandite prévoyant que les participations dans la société en commandite peuvent être cédées et que des commanditaires peuvent être subrogés dans leurs droits ne devraient pas être interprétées comme écartant l'exigence selon laquelle il faut respecter la définition de la société de personnes. Les Canadiens n'entretenaient pas une relation dans le cadre de laquelle ils exploitaient une entreprise en commun dans le but de réaliser un bénéfice; par conséquent, ils ne sont pas devenus des commandités de Commons. L'appellant n'était pas membre de Commons lorsque celle-ci a aliéné l'immeuble d'appartements.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY  
CONSIDERED

*Canada Business Corporations Act*, R.S.C., 1985, c. C-44.  
*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 13(21)(b) (as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 6; 1980-81-82-83, c. 48, s. 5), 20(16) (as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 14; 1980-81-82-83, c. 48, s. 10; 1988, c. 55, s. 12), 55(1), 96 (as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 43; 1987, c. 46, s. 32), 245(1).  
*Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945, s. 1102(1)(c).  
*Partnership Act*, R.S.A. 1980, c. P-2, ss. 1(d), 48, 50(1), 51(1),(2), 63, 65, 66.  
*Texas Uniform Limited Partnership Act*, Texas Rev. Civ. Stat. Art. 6132a.  
*Texas Uniform Partnership Act*, Texas Rev. Civ. Stat. Art. 6132b, § 6.

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## APPLIED:

*Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 298; (1998), 163 D.L.R. (4th) 385; [1998] 4 C.T.C. 119; 98 DTC 6505; 229 N.R. 58 (as to the meaning and scope of partnerships); *Capitol Life Insurance Co. v. R.*, [1986] 2 F.C. 171; [1986] 1 CTC 388; (1986), 86 DTC 6164; 68 N.R. 350 (C.A.).

## DISTINGUISHED:

*Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 298; (1998), 163 D.L.R. (4th) 385; [1998] 4 C.T.C. 119; 98 DTC 6505; 229 N.R. 58 (as to the facts of the case).

## CONSIDERED:

*LePage (A.E.) Ltd. v. Kamex Developments Ltd. et al.* (1977), 16 O.R. (2d) 193; 78 D.L.R. (3d) 223; 1 R.P.R. 331 (C.A.); affd *sub nom. LePage (A.E.) Limited v. March et al.*, [1979] 2 S.C.R. 155; (1979), 105 D.L.R. (3d) 84; *Spire Freezers Ltd. v. Canada*, [1999] 4 F.C. 381; (1999), 99 DTC 5297 (T.D.); *Fernandez v. "Mercury Bell" (The)*, [1986] 3 F.C. 454; (1986), 27 D.L.R. (4th) 641; 66 N.R. 361 (C.A.).

## REFERRED TO:

*Central Supply Co. v. Canada*, [1995] 2 C.T.C. 2320; (1995), 95 DTC 434 (T.C.C.); *Canada v. Central Supply Company (1972) Ltd.*, [1997] 3 F.C. 674; [1997] 3 C.T.C. 102; (1997), 97 DTC 5295; 215 N.R. 46 (C.A.); *Dale v. Canada*, [1997] 3 F.C. 235; (1997), 97 DTC 5252; 211 N.R. 191 (C.A.).

## LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi canadienne sur les sociétés par actions*, L.R.C. (1985), ch. C-44 (mod. par L.C. 1994, ch. 24, art. 1).  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-71, ch. 63, art. 13(21)b) (mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 6; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 5), 20(16) (mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 14; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 10; 1988, ch. 55, art. 12), 55(1), 96 (mod. par S.C. 1984, ch. 1, art. 43; 1987, ch. 46, art. 32), 245(1).  
*Partnership Act*, R.S.A. 1980, ch. P-2, art. 1d), 48, 50(1), 51(1),(2), 63, 65, 66.  
*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945, art. 1102(1)c).  
*Texas Uniform Limited Partnership Act*, Texas Rev. Civ. Stat. Art. 6132a.  
*Texas Uniform Partnership Act*, Texas Rev. Civ. Stat. Art. 6132b, § 6.

## JURISPRUDENCE

## DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298; (1998), 163 D.L.R. (4th) 385; [1998] 4 C.T.C. 119; 98 DTC 6505; 229 N.R. 58 (quant au sens et de la portée du mot société de personnes); *Capitol Life Insurance Co. c. R.*, [1986] 2 C.F. 171; [1986] 1 CTC 388; (1986), 86 DTC 6164; 68 N.R. 350 (C.A.).

## DISTINCTION FAITE D'AVEC:

*Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298; (1998), 163 D.L.R. (4th) 385; [1998] 4 C.T.C. 119; 98 DTC 6505; 229 N.R. 58 (quant aux faits de l'affaire).

## DÉCISIONS EXAMINÉES:

*LePage (A.E.) Ltd. v. Kamex Developments Ltd. et al.* (1977), 16 O.R. (2d) 193; 78 D.L.R. (3d) 223; 1 R.P.R. 331 (C.A.); conf. par *sub nom. LePage (A.E.) Limited c. March et autres*, [1979] 2 R.C.S. 155; (1979), 105 D.L.R. (3d) 84; *Spire Freezers Ltd. c. Canada*, [1999] 4 C.F. 381; (1999), 99 DTC 5297 (1<sup>re</sup> inst.); *Fernandez c. «Mercury Bell» (Le)*, [1986] 3 C.F. 454; (1986), 27 D.L.R. (4th) 641; 66 N.R. 361 (C.A.).

## DÉCISIONS CITÉES:

*Central Supply Co. c. Canada*, [1995] 2 C.T.C. 2320; (1995), 95 DTC 434 (C.C.I.); *Canada c. Central Supply Company (1972) Ltd.*, [1997] 3 C.F. 674; [1997] 3 C.T.C. 102; (1997), 97 DTC 5295; 215 N.R. 46 (C.A.); *Dale c. Canada*, [1997] 3 C.F. 235; (1997), 97 DTC 5252; 211 N.R. 191 (C.A.).

## AUTHORS CITED

- Castel, J.-G. *Canadian Conflict of Laws*, 4th ed. Toronto: Butterworths, 1997.
- Couzin, Robert. "The Law of Partnership and the Taxation of Partners" in *Partnership Taxation*. Mississauga, Ont.: Insight Press, 1989.
- Lindley & Banks on Partnership*, 16th ed. London: Sweet & Maxwell, 1990.
- Lindley & Banks on Partnership*, 17th ed. London: Sweet & Maxwell, 1995.

APPEAL from a Tax Court of Canada decision ((1997), 97 DTC 1468) that the taxpayer was not entitled to deduct partnership losses under section 96 of the *Income Tax Act* on the ground that he and other Canadian investors were not carrying on business in common with a view to profit and that there was no partnership. Appeal dismissed.

## APPEARANCES:

- Alnasir Meghji and Gerald A. Grenon* for appellant.
- Naomi R. Goldstein* for respondent.

## SOLICITORS OF RECORD:

- Bennett Jones*, Calgary, for appellant.
- Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

ROTHSTEIN J.A.:

## ISSUE

[1] The broad question in this appeal from the Tax Court of Canada [(1997), 97 DTC 1468] (Rip T.C.J.) is whether the appellant is entitled to claim his proportionate share of certain "partnership" losses for his 1988 taxation year. The answer to this question depends upon whether the appellant's relationship with others when the losses arose was as a partner in a partnership.

## DOCTRINE

- Castel, J.-G. *Canadian Conflict of Laws*, 4th ed. Toronto: Butterworths, 1997.
- Couzin, Robert. «The Law of Partnership and the Taxation of Partners» dans *Partnership Taxation*. Mississauga, Ont.: Insight Press, 1989.
- Lindley & Banks on Partnership*, 16th ed. London: Sweet & Maxwell, 1990.
- Lindley & Banks on Partnership*, 17th ed. London: Sweet & Maxwell, 1995.

APPEL d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt ((1997), 97 DTC 1468) portant que le contribuable n'avait pas le droit de déduire des pertes de société de personnes en vertu de l'article 96 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour le motif que d'autres investisseurs canadiens et lui n'exploitaient pas une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice et qu'il n'existait pas de société de personnes. Appel rejeté.

## ONT COMPARU:

- Alnasir Meghji et Gerald A. Grenon* pour l'appellant.
- Naomi R. Goldstein* pour l'intimée.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

- Bennett Jones*, Calgary, pour l'appellant.
- Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

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

LE JUGE ROTHSTEIN, J.C.A.:

## LA QUESTION EN LITIGE

[1] Dans cet appel d'une décision rendue par le juge Rip, de la Cour canadienne de l'impôt [(1997), 97 DTC 1468], il s'agit principalement de savoir si l'appellant a le droit de déduire sa part proportionnelle de certaines pertes «de société de personnes» subies pendant son année d'imposition 1988. La réponse dépend de la question de savoir s'il existait une relation d'associé dans une société de personnes entre l'appellant et d'autres personnes lorsque les pertes ont été subies.

## PROCEEDINGS LEADING TO THE APPEAL

[2] By notice of reassessment dated August 10, 1993, the Minister of National Revenue (Minister) disallowed the partnership losses claimed by the appellant. The appellant filed a notice of objection but the Minister confirmed the reassessment on November 23, 1994. The appellant appealed to the Tax Court of Canada.

[3] Before the Tax Court, the Minister challenged the entitlement of the appellant to deduct the partnership losses on five grounds, four of which the learned Tax Court Judge, in very comprehensive reasons, did not accept. First, the learned Judge found the transactions entered into by the appellant were not a sham. He also found the building, the sale of which gave rise to a portion of the losses the appellant wished to claim, had originally been acquired some years earlier by the partnership for the purpose of gaining or producing income and that the property was therefore depreciable property for the purposes of paragraph 13(21)(b) [as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 6; 1980-81-82-83, c. 48, s. 5] and subsection 20(16) [as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 14; 1980-81-82-83, c. 48, s. 10; 1988, c. 55, s. 12] of the *Income Tax Act*<sup>1</sup> and paragraph 1102(1)(c) of the Regulations [*Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945] which permit the claiming of a terminal loss on the disposition of depreciable property. Third, the Tax Court Judge rejected the Minister's submissions that the transactions were legally ineffective. Fourth, he found that subsections 245(1) and 55(1), pertaining to the artificial creation of losses, did not apply to the transactions in question.

[4] The *Income Tax Act*, *supra*, does not provide a definition of "partnership", nor is there federal partnership legislation analogous to that for corporations under the *Canada Business Corporations Act*.<sup>2</sup> Judge Rip considered the definition of partnership in the common law provinces, namely, "the relationship that subsists between persons carrying on business in common with a view to profit".<sup>3</sup> In Texas, where the partnership was registered, the definition of partner-

## PROCÉDURES AYANT MENÉ À L'APPEL

[2] Par un avis de nouvelle cotisation daté du 10 août 1993, le ministre du Revenu national (le ministre) a rejeté les pertes de société de personnes que l'appelant avait déduites. L'appelant a déposé un avis d'opposition, mais, le 23 novembre 1994, le ministre a confirmé la nouvelle cotisation. L'appelant a porté l'affaire en appel devant la Cour canadienne de l'impôt.

[3] Devant la Cour de l'impôt, le ministre a soutenu que l'appelant n'avait pas le droit de déduire les pertes de la société de personnes, et ce, pour cinq motifs, dont quatre ont été rejetés par le juge de la Cour de l'impôt, qui a prononcé à cet égard des motifs fort détaillés. Premièrement, le juge a conclu que les opérations que l'appelant avait conclues ne constituaient pas un trompe-l'œil. Il a également conclu que l'immeuble, dont la vente avait donné lieu à une partie des pertes que l'appelant voulait déduire, avait initialement été acquis par la société de personnes quelques années plus tôt en vue de produire un revenu et qu'il s'agissait donc d'un bien amortissable au sens de l'alinéa 13(21)b) [mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 6; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 5] et du paragraphe 20(16) [mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 14; 1980-81-82-83, ch. 48, art. 10; 1988, ch. 55, art. 12] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>1</sup> ainsi que de l'alinéa 1102(1)c) du Règlement [*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945], qui autorisent la déduction d'une perte finale au moment de la disposition d'un bien amortissable. Troisièmement, le juge de la Cour de l'impôt a rejeté l'argument du ministre selon lequel les opérations n'avaient pas légalement effet. Quatrièmement, il a conclu que les paragraphes 245(1) et 55(1), se rapportant à la création factice de pertes, ne s'appliquaient pas aux opérations en question.

[4] La *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, ne définit pas le mot «société de personnes»; de plus, il n'existe, à l'égard des sociétés de personnes, aucune loi fédérale semblable à celle applicable aux sociétés par actions, la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*<sup>2</sup>. Le juge Rip a examiné la façon dont la société de personnes était définie dans les provinces de common law, à savoir [TRADUCTION] «la relation qui existe entre des personnes qui exploitent une entreprise

ship “is an association of two or more persons to carry on as co-owners of a business for profit”.<sup>4</sup> The learned Judge concluded [at page 1480]:

There is no significant difference in the definition of a partnership contained in these Texas statutes and the various provincial statutes: all require a relationship or an association between persons carrying on activity with a view to or for profit.

The learned Judge found that the appellant and the others with whom he had a relationship were not carrying on business in common with a view to profit and that therefore, there was no partnership. Because the relationship was not one of partnership, he found that the appellant was not entitled to deduct losses under section 96 [as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 43; 1987, c. 46, s. 32] of the *Income Tax Act*, which deals with taxation in relation to partnerships, in computing his 1988 taxable income. The appellant’s appeal was dismissed.

[5] The only issue in this Court is whether the appellant was a partner in a partnership. If so, he may claim the losses in question; if not, the appellant may not deduct losses under section 96 of the *Income Tax Act*. The Minister did not cross-appeal or argue any of the grounds rejected by the learned Tax Court Judge.

## FACTS

[6] In 1985, a limited partnership was created by U.S. residents under the laws of Texas, called, “The Commons at Turtle Creek Ltd.” (Commons). The limited and general partners were not Canadians (the Americans). The Commons acquired land and constructed an apartment building on the land (the Dallas Apartment Complex). The land cost was US\$2,027,361 and the construction cost was US\$6,696,021. In August 1988, the fair market value of the land was appraised at US\$1,600,000 and the building at US\$3,400,000.

en commun en vue de réaliser un bénéfice»<sup>3</sup>. Au Texas, où la société de personnes était inscrite, la société de personnes est définie comme étant [TRADUCTION] «une association composée d’au moins deux personnes qui veulent exploiter une entreprise à titre de copropriétaires en vue de réaliser un bénéfice»<sup>4</sup>. Le juge a conclu ce qui suit [à la page 1480]:

Il n’existe aucune différence importante entre la définition de la «société» figurant dans ces lois du Texas et celle qui figure dans les diverses lois provinciales: elles exigent toutes qu’il existe une relation entre des personnes ou une association de personnes qui exercent une activité en vue de réaliser un bénéfice.

Le juge a conclu que l’appelant et les autres personnes avec qui celui-ci entretenait des relations n’exploitaient pas une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice et qu’il n’y avait donc pas de société de personnes. Le juge a conclu que, cela étant, l’appelant n’avait pas le droit de déduire des pertes en vertu de l’article 96 [mod. par S.C. 1984, ch. 1, art. 43; 1987, ch. 46, art. 32] de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, qui traite de l’imposition des sociétés de personnes, dans le calcul de son revenu imposable de 1988. L’appel a été rejeté.

[5] Dans la présente instance, il s’agit uniquement de savoir si l’appelant était membre d’une société de personnes. Dans l’affirmative, il peut déduire les pertes en question; dans la négative, il ne peut pas déduire les pertes en vertu de l’article 96 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Le ministre n’a pas interjeté d’appel incident et il n’a plaidé aucun des moyens que le juge de la Cour de l’impôt avait rejetés.

## LES FAITS

[6] En 1985, une société en commandite a été constituée par des résidents américains, en vertu des lois du Texas, sous le nom «The Commons at Turtle Creek Ltd.» (Commons). Les commanditaires et les commandités n’étaient pas des Canadiens (les Américains). Commons a acquis un bien-fonds et y a construit un immeuble d’habitation (l’immeuble d’appartements de Dallas). Le bien-fonds avait coûté 2 027 361 \$US et les frais de construction s’élevaient à 6 696 021 \$US. Au mois d’août 1988, la juste valeur marchande du bien-fonds a été fixée à

1 600 000 \$US et celle de l'immeuble à 3 400 000 \$US.

[7] The appellant is a lawyer in a large Calgary law office. In the summer of 1988, the appellant and one of his law partners ascertained from a real estate agent that for US\$180,000, through a series of transactions, they could acquire and realize the losses arising from the difference between the original cost in 1985 and the August 1988 market value of the Dallas Apartment Complex which they could then use as deductions in computing their Canadian taxable income.

[7] L'appellant est membre d'un gros cabinet d'avocats, à Calgary. Pendant l'été 1988, l'appellant et l'un de ses associés ont appris d'un agent immobilier que, pour la somme de 180 000 \$US, ils pouvaient acquérir et réaliser, au moyen d'une série d'opérations, les pertes représentant la différence entre le coût initial, en 1985, et la valeur marchande, en août 1988, de l'immeuble d'appartements de Dallas, qu'ils pouvaient ensuite utiliser comme déductions dans le calcul de leur revenu imposable canadien.

[8] In order to secure the losses, the appellant and 34 other Canadians (his law partners and some other persons) and an Alberta corporation (all, the Canadians), arranged to become assignees of the interests of the original U.S. partners in the Commons. The Canadians paid the U.S. partners US\$140,000 for assignments of their interests, US\$4,000 in respect of certain legal fees, and US\$36,000 in commission to the agent.

[8] Afin d'obtenir les pertes, l'appellant et 34 autres Canadiens (les associés du cabinet d'avocats de l'appellant et d'autres personnes) ainsi qu'une société de l'Alberta (qui étaient tous des Canadiens) ont pris des dispositions afin de se faire céder la participation des associés américains initiaux dans Commons. Les Canadiens ont versé une somme de 140 000 \$US aux associés américains en échange de leurs participations, une somme de 4 000 \$US à l'égard de certains honoraires d'avocat et une somme de 36 000 \$US au titre de la commission de l'agent.

[9] A series of transactions took place on August 29, 1988 which were intended to secure the losses to the Canadians all according to a predetermined closing agenda:

[9] Une série d'opérations a été conclue le 29 août 1988 en vue de permettre aux Canadiens d'obtenir les pertes conformément à un ordre du jour établi à l'avance:

(1) 2:40 p.m. The Commons granted an option to acquire the Dallas Apartment Complex to a new limited partnership, the Commons XXII Limited (Commons XXII) consisting of the same U.S. limited partners as the Commons and a new U.S. general partner.

1) 14 h 40: Commons a consenti une option à Commons XXII Limited (Commons XXII), une nouvelle société en commandite, composée des mêmes commanditaires américains que Commons et d'un nouveau commandité américain, aux fins de l'acquisition de l'immeuble d'appartements de Dallas.

(2) 2:40 p.m. The Commons XXII granted an option to the Commons to acquire the Dallas Apartment Complex for US\$10,600,000. This option was to expire on December 1, 1991 or earlier if the Commons XXII sold the Dallas Apartment Complex to another party.

2) 14 h 40: Commons XXII a consenti une option à Commons pour que cette dernière puisse acquérir l'immeuble d'appartements Dallas pour la somme de 10 600 000 \$US. Cette option prenait fin le 1<sup>er</sup> décembre 1991 ou auparavant, si Commons XXII vendait l'immeuble d'appartements de Dallas à une autre personne.



- |  |   |
|--|---|
| <p>(3) 2:58 to 4:21 p.m. A series of amendments to the Commons partnership agreement and assignments providing for the reaffirmation of the Commons as a continuing partnership, and the staggered assignment of the partnership interests of the Americans to the Canadians, resulting in the admission of the Canadians to the Commons and the withdrawal of the Americans from the Commons.</p> | <p>3) 14 h 58 à 16 h 21: On a apporté une série de modifications au contrat de société de personnes Commons ainsi qu'aux cessions, de façon à prévoir le maintien de Commons à titre de société de personnes et la cession échelonnée de la participation des Américains aux Canadiens, ce qui entraînait l'admission des Canadiens dans Commons et le retrait des Américains de Commons.</p> |
| <p>(4) 4:24 p.m. Purchase by the Commons of an interest in an oil and gas property in Canada for C\$5,000.</p>   | <p>4) 16 h 24: Commons a acheté une participation dans un bien canadien relatif au pétrole et au gaz pour la somme de 5 000 \$CAN.</p>  |
| <p>(5) 4:41 p.m. Commons XXII exercised its option to acquire the Dallas Apartment Complex from the Commons.</p>   | <p>5) 16 h 41: Commons XXII a levé l'option relative à l'acquisition de l'immeuble d'appartements de Dallas de Commons.</p>   |
| <p>(6) 4:46 to 4:51 p.m. Dallas Apartment Complex and all other assets of the Commons (other than the Canadian oil and gas property) transferred from the Commons to Commons XXII by general warranty deed, blanket conveyance, bill of sale and assignment, and assignment of leases.</p>   | <p>6) 16 h 46 à 16 h 51: Commons a transféré l'immeuble d'appartements de Dallas et tous ses éléments d'actif (autres que le bien canadien relatif au pétrole et au gaz) à Commons XXII par un acte de garantie générale, un transfert général, un acte de vente et une cession ainsi qu'une cession de baux.</p>   |

[10] The transactions were intended to result in:

(1) the Canadians becoming partners (99.97% general partnership interests and .03% limited partnership interest) in the ongoing Commons limited partnership by assignment of partnership interests from the Americans for a total cost of US\$180,000;

(2) disposition of the Dallas Apartment Complex by the Commons resulting in the acquisition and realization of accounting losses to the Canadians which the Canadians could then use as deductions in computing their Canadian taxable income for 1988 under section 96 of the *Income Tax Act*;

[10] Les opérations visaient à permettre d'arriver aux résultats suivants:

1) les Canadiens devenaient membres (ils détenaient une participation de 99,97 p. 100 à titre de commandités et de 0,03 p. 100 à titre de commanditaires) de la société en commandite continue Commons par suite de la cession des participations des Américains, moyennant le paiement d'une somme s'élevant en tout à 180 000 \$US.

2) la disposition de l'immeuble d'appartements de Dallas par Commons donnait lieu à l'acquisition et à la réalisation par les Canadiens de pertes comptables que ces derniers pouvaient ensuite utiliser à titre de déductions dans le calcul de leur revenu imposable canadien pour l'année 1988 en vertu de l'article 96 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

(3) acquisition of a one percent interest in a Canadian oil and gas property at a cost of C\$5,000.

3) une participation correspondant à un pour cent dans un bien canadien relatif au pétrole et au gaz était acquise moyennant le paiement de la somme de 5 000 \$CAN.

[11] In the 1988 taxation year, the Tax Court Judge found that each of the Canadians was allocated his proportionate percentage of the following amounts arising from the sale of the Dallas Apartment Complex by the Commons and in respect of the Canadian oil and gas property. In the appellant's case, this was 2.60156 percent of the following amounts.

[11] Au cours de l'année d'imposition 1988, le juge de la Cour de l'impôt a conclu que chacun des Canadiens s'était vu attribuer sa part proportionnelle des montants suivants par suite de la vente de l'immeuble d'appartements de Dallas par Commons ainsi qu'à l'égard du bien canadien relatif au pétrole et au gaz. Dans le cas de l'appelant, cela correspondait à 2,60156 p. 100 des montants suivants:

	(Canadian dollars) Partnership <u>Gross Amount</u>		(en dollars canadiens) Société de personnes <u>Montant brut</u>
Terminal Loss—Dallas Apartment Complex	\$5,869,631.00	Perte finale—Immeuble d'appartements de Dallas	5 869 631 \$
Operating Losses—Dallas Apartment Complex	53,176.00	Pertes d'exploitation—Immeuble d'appartements de Dallas	53 176
Operating Losses—Canadian Oil and Gas Property	<u>240.00</u>	Pertes d'exploitation—Bien canadien relatif au pétrole et au gaz	<u>240</u>
Total Business Loss	\$5,923,047.00	Perte d'entreprise finale	5 923 047 \$
Additions to Cumulative Canadian Oil and Gas Property Expense	<u>4,000.00</u>	Sommes ajoutées aux frais cumulatifs à l'égard d'un bien relatif au pétrole et au gaz	<u>4 000</u>
Additions to Class 41 Assets (not eligible for investment tax credits)	<u>1,000.00</u>	Sommes ajoutées aux biens de la catégorie 41 (non admissibles aux crédits d'impôt à l'investissement)	<u>1 000</u>
Capital Loss on Sale of Land (Component of the Dallas Apartment Complex)	<u>561,676.00</u>	Perte en capital se rapportant à la vente du bien-fonds (élément de l'immeuble d'appartements de Dallas)	<u>561 676</u>
Capital Gain on Foreign Exchange on Repayment of Debt	<u>\$ 845,032.00</u>	Gain en capital sur le change se rapportant au remboursement de la dette	<u>845 032 \$</u>

## ANALYSIS

### 1. Was Profit Sharing an Ancillary Purpose?

#### (i) The Principle Enunciated in *Continental Bank*

[12] As indicated, the learned Tax Court Judge found that the relationship subsisting between the Canadians was not that of carrying on business in common with a view to profit and therefore, they were not in a partnership with respect to the ownership of the Dallas Apartment Complex and not entitled to deduct losses under section 96 of the *Income Tax Act*.

## ANALYSE

### 1. Le partage des bénéfices était-il un but accessoire?

#### (i) Principe énoncé dans l'arrêt *Continental Bank*

[12] Comme il en a été fait mention, le juge de la Cour de l'impôt a conclu que, dans leurs relations entre eux, les Canadiens n'exploitaient pas une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice, de sorte qu'il n'existait pas de société de personnes à l'égard de la propriété de l'immeuble d'appartements de Dallas et que les Canadiens n'avaient pas le droit de déduire des pertes en vertu de l'article 96 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[13] There is no doubt that the objective of the series of transactions entered into by the appellant and the Commons was to dispose of the Dallas Apartment Complex and acquire and realize losses that would be deductible for Canadian income tax purposes. However, that does not negate the possibility that carrying on business in common with a view to profit may be an ancillary purpose. In *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*,<sup>5</sup> Bastarache J., speaking for a unanimous Court on this point, although in dissent in the result, stated at pages 325-326:

Simply because the parties had the overriding intention of creating a partnership for one purpose does not, however, negate the fact that profit-making and profit-sharing was an ancillary purpose. This is sufficient to satisfy the definition in s. 2 of the *Partnerships Act* in the circumstances of this case. At pp. 10-11, *Lindley & Banks on Partnership* makes the following observation:

... if a partnership is formed with some other predominant motive (other than the acquisition of profit), e.g. , tax avoidance, but there is also a real, albeit ancillary, profit element, it may be permissible to infer that the business is being carried on "with a view of profit." If, however, it could be shown that the sole reason for the creation of a partnership was to give a particular partner the "benefit" of, say, a tax loss, when there was no contemplation in the parties' minds that a profit . . . would be derived from carrying on the relevant business, the partnership could not in any real sense be said to have been formed "with a view of profit."

[14] The first question is whether, once the Canadians became members of the Commons, there was any business being carried on with a view to profit which was ancillary to their tax minimization objective.

(ii) The Dallas Apartment Complex

[15] In *Continental Bank*, the reassessed taxpayer was a member of the partnership for only three days, during which profit was earned and \$130,726 was distributed to the taxpayer. As stated by Bastarache J., at page 326:

[13] Il est certain que la série d'opérations conclues par l'appelant et par Commons visait à leur permettre d'aliéner l'immeuble d'appartements de Dallas ainsi que d'acquiescer et de réaliser des pertes qui seraient déductibles aux fins de l'impôt sur le revenu canadien. Toutefois, cela ne veut pas dire que l'exploitation conjointe d'une entreprise aux fins de la réalisation d'un bénéfice ne peut pas être un but accessoire. Dans l'arrêt *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*<sup>5</sup>, le juge Bastarache, qui exprimait l'avis unanime de la Cour sur ce point, bien qu'il fût dissident quant au résultat, a fait les remarques suivantes, aux pages 325 et 326:

Le seul fait que l'intention première des parties était de créer une société en nom collectif pour une fin donnée n'empêche toutefois pas que la réalisation et le partage d'un bénéfice constituaient un but accessoire. Cela suffit pour respecter la définition de l'art. 2 de la *Loi sur les sociétés en nom collectif* dans les circonstances de l'espèce. L'observation suivante est faite aux pp. 10 et 11 de *Lindley & Banks on Partnership*:

[TRADUCTION] . . . lorsqu'une société est constituée dans quelque autre but dominant [autre qu'un but lucratif], notamment pour éviter l'impôt, mais qu'il existe aussi un élément véritable, bien qu'accessoire, de profit, il est possible d'en conclure que l'entreprise est exploitée «dans le but de réaliser un bénéfice». Cependant, lorsqu'il peut être établi que l'unique raison pour laquelle une société est mise sur pied est de conférer à un associé l'«avantage», par exemple, d'une perte fiscale, alors que les parties n'envisagent nullement qu'un bénéfice . . . puisse être tiré de l'exploitation de l'entreprise en cause, la société ne peut véritablement être considérée comme ayant été créée «dans le but de réaliser un bénéfice».

[14] Il s'agit en premier lieu de savoir si, une fois que les Canadiens sont devenus membres de Commons, une entreprise était exploitée dans le but de réaliser un bénéfice, accessoirement au but visant à minimiser l'impôt.

(ii) L'immeuble d'appartements de Dallas

[15] Dans l'arrêt *Continental Bank*, le contribuable qui faisait l'objet d'une nouvelle cotisation avait été membre de la société de personnes pendant trois jours seulement, pendant lesquels un bénéfice avait été réalisé et une somme de 130 726 \$ avait été remise à celui-ci. Comme l'a dit le juge Bastarache à la page 326:

This is not a case where the disentitlement of one partner to a share of the profits was agreed to by the parties; nor is it a case where no profits were anticipated during the term of a partner's involvement. During the period in which Leasing and the Bank were partners in the business, the Partnership earned a profit from its leasing operations and that profit was distributed at year end.

Here, once the Canadians acquired their interests in the Commons, the Dallas Apartment Complex was owned for only minutes before it was disposed of in accordance with the option granted to the Commons XXII and according to the predetermined closing agenda. No profit generated by the Dallas Apartment Complex on August 29, 1988 or at any other time was earned by the Canadians and thus no distribution of any profit took place to the appellant. Unlike the facts in *Continental Bank*, with respect to the Dallas Apartment Complex, no profits were anticipated for the short period between the time the Canadians acquired their interests in the Commons and the disposition of the Dallas Apartment Complex.

[16] The facts of the case at bar are clearly different from those in *Continental Bank*. Indeed the facts are exactly those which Bastarache J. sought to distinguish in *Continental Bank*. Here, there was an agreement that the Canadians would not share in the profit of the Dallas Apartment Complex. No profit was anticipated during the term of the Canadians' involvement with the Dallas Apartment Complex. In the few moments the Canadians became members of the Commons and up to the time the Dallas Apartment Complex was disposed of, the Canadians were not carrying on the business of the Dallas Apartment Complex with a view to profit.

(iii) The Option to Re-acquire the Dallas Apartment Complex

[17] There is no explanation in the evidence of the reason for the Commons XXII granting an option to

Il ne s'agit pas en l'espèce d'un cas où les parties ont convenu qu'un associé n'aurait pas droit à une quote-part des bénéfices ni d'un cas où aucun bénéfice n'était envisagé pendant la durée de la participation d'un associé. Durant la période où Leasing et la Banque ont été des associés au sein de l'entreprise, la Société a tiré un bénéfice de son entreprise de crédit-bail, et ce bénéfice a été réparti à la fin de l'exercice.

En l'espèce, après que les Canadiens eurent acquis leurs participations dans Commons, l'immeuble d'appartements de Dallas leur a appartenu pendant quelques minutes seulement avant d'être aliéné conformément à l'option consentie à Commons XXII et à l'ordre du jour établi à l'avance. Aucun bénéfice généré par l'immeuble d'appartements de Dallas le 29 août 1988 ou à n'importe quel autre moment n'a été réalisé par les Canadiens et, par conséquent, aucun bénéfice n'a été remis à l'appellant. Contrairement à ce qui s'était passé dans l'affaire *Continental Bank*, aucun bénéfice n'était envisagé en ce qui concerne l'immeuble d'appartements de Dallas, pendant la brève période qui devait s'écouler entre le moment où les Canadiens acquerraient leurs participations dans Commons et celui où l'immeuble d'appartements de Dallas était aliéné.

[16] Les faits de la présente espèce sont clairement différents de ceux de l'affaire *Continental Bank*. De fait, ils sont identiques aux faits à l'égard desquels le juge Bastarache a cherché à faire une distinction dans l'arrêt *Continental Bank*. Dans ce cas-ci, il avait été convenu que les Canadiens ne partageraient pas le bénéfice généré par l'immeuble d'appartements de Dallas. Aucun bénéfice n'était envisagé pendant la période où les Canadiens participaient à l'entreprise relative à l'immeuble d'appartements de Dallas. Pendant les quelques instants où les Canadiens sont devenus membres de Commons et jusqu'au moment où l'immeuble d'appartements de Dallas a été aliéné, les Canadiens n'ont pas exploité l'entreprise en vue de réaliser un bénéfice.

(iii) L'option d'acquérir de nouveau l'immeuble d'appartements de Dallas

[17] La preuve ne renferme aucune explication au sujet de la raison pour laquelle Commons XXII a

the Commons to acquire the Dallas Apartment Complex for US\$10,600,000 up to December 1, 1991. The price is more than double the fair market value on August 29, 1988 and there was no restriction on the Commons XXII from selling the Dallas Apartment Complex to any other purchaser for any price while the option was outstanding. In an opinion from the Texas firm of Johnson, Bromberg & Leeds dated January 20, 1989, pertaining to the possible liability for U.S. income tax by the Canadians, the following assumption is set forth:

(2) The only assets of the Partnership are the Oil Properties and the Second Option, and the Partnership will not exercise, sell or otherwise dispose of the Second Option (other than upon its expiration in accordance with its terms) and the Partnership will not maintain an office or other fixed place of business in the United States or actively manage its properties or otherwise conduct business in the United States.

There is no evidence that this assumption was mistaken. The only inference to be drawn is that the Canadians did not have the intention of exercising the option for the Dallas Apartment Complex.

(iv) Foreign Exchange Gain

[18] The Minister reassessed the Canadians for a foreign exchange gain with respect to the August 29, 1988 transactions. The appellant says the Minister is treating the Canadians as partners for purposes of the foreign exchange gain but not for purposes of the losses claimed by them.<sup>6</sup> The Tax Court Judge found [at page 1482] that, “there is no evidence the Canadians considered a foreign exchange gain when they entered into this venture”. The foreign exchange gain was not profit from the carrying on of a business. It could not be as the Dallas Apartment Complex was not involved in foreign exchange transactions. The Commons and the Canadians were not in the foreign exchange business. The foreign exchange gain was incidental to the disposition of the Dallas Apartment Complex and is not evidence of the carrying on of a business in common with a view to profit.

consenti jusqu’au 1<sup>er</sup> décembre 1991 une option permettant à Commons d’acquérir l’immeuble d’appartements de Dallas pour la somme de 10 600 000 \$US. Le prix représente plus du double de la juste valeur marchande au 29 août 1988 et rien n’empêchait Commons XXII de vendre l’immeuble d’appartements de Dallas à un autre acheteur à n’importe quel prix pendant que l’option était en vigueur. Dans un avis du 20 janvier 1989 du cabinet Johnson, Bromberg & Leeds, du Texas, l’hypothèse suivante est émise en ce qui concerne l’assujettissement possible des Canadiens à l’impôt sur le revenu américain:

[TRADUCTION] (2) Les seuls éléments d’actif de la société de personnes sont le bien relatif au pétrole et la deuxième option; la société de personnes ne lèvera pas, ne vendra pas et n’aliénera pas la deuxième option (si ce n’est par suite de son expiration conformément aux conditions y afférentes); elle n’exploitera pas de bureau ou quelque autre établissement permanent aux États-Unis; elle ne gèrera pas activement ses biens et n’exercera pas d’autres activités aux États-Unis.

Rien ne montre que cette hypothèse soit inexacte. Il est uniquement possible d’inférer que les Canadiens n’avaient pas l’intention de lever l’option relative à l’immeuble d’appartements de Dallas.

(iv) Le gain sur le change

[18] Le ministre a établi de nouvelles cotisations à l’égard des Canadiens pour le gain sur le change se rapportant aux opérations du 29 août 1988. L’appelant affirme que le ministre traite les Canadiens comme des associés aux fins du gain sur le change, mais non aux fins des pertes qu’ils ont déduites<sup>6</sup>. Le juge de la Cour de l’impôt a conclu [à la page 1482] que «rien ne montre que les Canadiens aient songé au gain sur le change lorsqu’ils se sont lancés dans cette entreprise». Le gain sur le change ne constituait pas un bénéfice résultant de l’exploitation d’une entreprise. Il ne pouvait pas en être un puisque l’immeuble d’appartements de Dallas n’était pas en cause dans les opérations de change. Commons et les Canadiens ne s’occupaient pas d’opérations de change. Le gain sur le change était accessoire à la disposition de l’immeuble d’appartements de Dallas et il ne montre pas qu’une entreprise a été exploitée en commun dans le but de réaliser un bénéfice.

(v) The Oil and Gas Property

[19] With respect to the Canadian oil and gas property, the learned Tax Court Judge found that the appellant could not rely on this investment to support the argument that he and the other Canadians were carrying on business in common with a view to profit. He found that the appellant and the Canadians intended nothing other than to obtain a tax loss. At pages 1481-1482 of his reasons, he states:

There is no question in my mind that the appellant and the other Canadians entered into the Turtle Creek Series of Transactions to acquire a potential tax loss. This was their sole purpose.

He determined that the oil and gas investment was only “window dressing”. At page 1483 of his reasons, he states:

In the appeal at bar, as well, neither the appellant nor any of the Canadians intended anything other than to obtain a tax loss from the venture. The purchases of the Canadian Oil and Gas Property and the Montana Condominium were nothing more than window dressing. Their expectation of income from these two properties was minimal, never even approaching the amount of the loss that they hoped to deduct from their income. The relationship subsisting between the Canadians was not that of carrying on business in common with a view to profit. The Canadians were not associated to carry on a business for profit.

[20] What the Canadians acquired for \$5,000 was a one percent working interest in certain petroleum and natural gas rights and the tangibles and the miscellaneous interests. There is no other evidence of any type of involvement with the oil and gas investment by the Canadians. Indeed, in the fall of 1988, the property was flooded and eventually was shut in. No profit was ever earned by the Canadians from this investment. There was vague oral evidence from the appellant that the Canadians expected to earn a profit of \$1,000 to \$1,500 per year from the oil and gas investment:

[The appellant:] Well, Allan Ross and myself were the ones that spoke to one of our other colleagues, Adrian Phillips,

(v) Le bien relatif au pétrole et au gaz

[19] En ce qui concerne le bien canadien relatif au pétrole et au gaz, le juge de la Cour de l'impôt a conclu que l'appellant ne pouvait pas se fonder sur cet investissement afin d'étayer l'argument selon lequel les autres Canadiens et lui exploitaient une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice. Il a conclu que l'appellant et les Canadiens avaient uniquement l'intention d'obtenir une perte fiscale. Aux pages 1481 et 1482 de ses motifs, il dit ceci:

Je ne doute nullement que l'appellant et les autres Canadiens ont conclu la série d'opérations de Turtle Creek en vue d'acquérir une perte fiscale possible. C'était leur seul objectif.

Le juge a conclu que l'investissement relatif au pétrole et au gaz était uniquement un «camouflage». À la page 1483 de ses motifs, voici ce qu'il dit:

En l'espèce également, ni l'appellant ni les Canadiens n'avaient l'intention de faire autre chose que d'obtenir une perte fiscale subie dans le cadre de l'entreprise. L'achat du bien canadien relatif au pétrole et au gaz et du condominium du Montana n'était que du camouflage. L'espoir que les Canadiens avaient de tirer un revenu de ces deux biens était minime, et ne se rapprochait même pas du montant de la perte qu'ils espéraient déduire de leur revenu. La relation existant entre les Canadiens n'était pas une relation dans le cadre de laquelle ceux-ci exploitaient une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice. Les Canadiens n'étaient pas associés en vue d'exploiter une entreprise dans un but lucratif.

[20] Les Canadiens ont acquis, moyennant le paiement d'une somme de 5 000 \$, une participation directe correspondant à un pour cent dans certains droits relatifs au pétrole et au gaz ainsi que des biens corporels et diverses participations. Aucun autre élément de preuve ne montre que les Canadiens ont de quelque façon participé à l'investissement relatif au pétrole et au gaz. De fait, pendant l'automne 1988, le puits a été inondé et il a finalement été fermé. Les Canadiens n'ont jamais réalisé de bénéfice par suite de cet investissement. L'appellant a présenté un témoignage oral vague selon lequel les Canadiens s'attendaient à réaliser un bénéfice annuel de 1 000 \$ à 1 500 \$ par suite de l'investissement relatif au pétrole et au gaz:

[TRADUCTION] [L'appellant:] Eh bien, Allan Ross et moi-même avons parlé à l'un de nos autres collègues, Adrian

who had a company, which I believe was called Hydrostatic Resources or a name to that effect. It owns oil and gas interests. We were generally advised that there was a producing well. The price of oil and gas properties generally is determined based on the income from the well, so the income from the well probably would have been in the order of \$1,000 to \$1,500 a year and that would have derived the \$5,000 purchase price.

Q. And that was what you reasonably expected is \$1,000?

A. Probably in the order of 1,000 to \$1,500.

There were no financial statements or other financial documentation pertaining to the oil and gas investment. In view of the Tax Court Judge's opinion that acquiring a tax loss was the sole purpose of the Canadians and that the oil and gas property was "window dressing", it is obvious he did not accept this as evidence of the carrying on of a business in common with a view to profit.

[21] However, even if this may be evidence of an intention for profit, it is not evidence that the Canadians were carrying on a business with respect to the oil and gas investment. It is well established that the mere co-ownership of property is not, on its own, evidence of carrying on of a business.<sup>7</sup> Here, the evidence is that there was a company operating the property. The appellant did not remember the name of the company. The company was not one of the Canadians associated with the appellant in the Commons. I think the appellant would have to have introduced some further evidence to support the suggestion that the investment of \$5,000 for a one percent working interest in the oil and gas property constituted the carrying on by the Canadians of a business in common with a view to profit. Indeed, although the oil and gas property was raised in oral argument, in his memorandum of fact and law, the appellant did not advance the oil and gas investment as evidence that the definition of partnership was met by the Canadians.

(vi) The Montana Condominium

[22] The Montana Condominium was acquired on December 29, 1989, almost one and a half year after

Phillips, qui avait une compagnie s'appelant, si je ne me trompe, Hydrostatic Resources ou quelque chose comme cela. Cette compagnie possède des participations relatives au pétrole et au gaz. Nous savions d'une façon générale qu'il y avait un puits de production. Le prix des biens relatifs au pétrole et au gaz est généralement déterminé à partir du revenu tiré du puits, de sorte que le revenu annuel tiré du puits aurait probablement été d'environ 1 000 à 1 500 \$ et que le prix d'achat aurait été de 5 000 \$.

Q. Et vous vous attendiez avec raison à obtenir 1 000 \$?

R. Nous allions probablement obtenir de 1 000 à 1 500 \$.

Il n'y avait pas d'états financiers ou d'autres documents financiers se rapportant à l'investissement relatif au pétrole et au gaz. Étant donné qu'il estimait que les Canadiens voulaient uniquement acquérir une perte fiscale et que le bien relatif au pétrole et au gaz était du «camouflage», le juge de la Cour de l'impôt n'a de toute évidence pas reconnu que cela montrait qu'une entreprise était exploitée en commun en vue de réaliser un bénéfice.

[21] Toutefois, même si cela peut prouver l'intention de réaliser un bénéfice, cela ne montre pas que les Canadiens exploitaient une entreprise à l'égard de l'investissement relatif au pétrole et au gaz. Il est bien établi que le simple fait d'être copropriétaire d'un bien ne prouve pas en soi qu'une entreprise est exploitée<sup>7</sup>. Dans ce cas-ci, la preuve montre que le bien était exploité par une compagnie. L'appellant ne se rappelait pas le nom de la compagnie. Il ne s'agissait pas d'un des Canadiens associés à l'appellant dans l'entreprise de Commons. Je crois que l'appellant aurait dû présenter des éléments de preuve additionnels à l'appui de la thèse selon laquelle les Canadiens exploitaient une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice du fait qu'ils avaient investi 5 000 \$ aux fins d'une participation directe d'un pour cent dans le bien relatif au pétrole et au gaz. De fait, même si la question du bien relatif au pétrole et au gaz a été soulevée dans les plaidoiries orales, l'appellant ne s'est pas fondé sur l'investissement relatif au pétrole et au gaz dans son exposé des faits et du droit pour montrer que les Canadiens formaient une «société de personnes».

(vi) Le condominium du Montana

[22] Le condominium du Montana a été acquis le 29 décembre 1989, près d'un an et demi après la

the relevant transactions. There is little evidence relative to it other than it never earned a profit and that its appraised value in 1996 exceeded its acquisition cost. There is no evidence of any intention by the Canadians, in 1988, when they entered the Commons, to acquire the Montana Condominium or to carry it on as a business with a view to profit. The relevance of the Montana Condominium for purposes of determining whether, in 1988, the Canadians were partners in a partnership is not evident. As with the oil and gas interest, the appellant's written memorandum does not include an argument based on the Montana Condominium as evidence of an ancillary profit element at the relevant time.

(vii) The Documents

[23] There is no doubt that a series of documents were carefully prepared with the intention that the Commons should continue as a limited partnership and that the Canadians should become general and limited partners in it. Having regard to the documents alone, one would conclude that the Canadians succeeded.

[24] However, the facts are that there was no business carried on by the Commons after the Canadians took up their assignments. Unlike *Continental Bank*, there were no profits generated or distributed to the Canadians. In *Continental Bank*, Bastarache J. noted that parties may enter into a partnership for a single transaction. However, there must still be compliance with the definition of partnership. At pages 327-328 he states:

As long as the parties do not create what amounts to an empty shell that does not in fact carry on business, the fact that the partnership was created for a single transaction is of no consequence.

Similarly, as long as the definition in s. 2 of the *Partnerships Act* is satisfied, a person is permitted to create a partnership for the purpose of using s. 97(2) of the *Income Tax Act*. It is recognized that the definition of a partnership requires that business actually be carried on and that there is no such requirement for a corporation. However, that does not detract from the principle that a person should be permitted to create a partnership for a single transaction.

conclusion des opérations pertinentes. Il existe peu d'éléments de preuve à ce sujet si ce n'est que le condominium n'a jamais produit de bénéfice et qu'en 1996, sa valeur estimative excédait son coût d'acquisition. Rien ne montre que les Canadiens ont eu l'intention, en 1988, lorsqu'ils se sont joints à Commons, d'acquérir le condominium du Montana ou de l'exploiter en vue de réaliser un bénéfice. Il n'est pas évident que le condominium du Montana doive être pris en considération lorsqu'il s'agit de déterminer si, en 1988, les Canadiens étaient membres d'une société de personnes. Comme c'est le cas pour la participation relative au pétrole et au gaz, l'appelant ne se fonde pas, dans son mémoire, sur le condominium du Montana pour affirmer qu'au moment pertinent, il existait un élément accessoire de profit.

(vii) Les documents

[23] Il est certain que l'on a minutieusement préparé une série de documents, afin que Commons continue d'être une société en commandite et que les Canadiens deviennent des commandités et des commanditaires de la société. Si on tient uniquement compte des documents, il est possible de conclure que c'est ce que les Canadiens ont fait.

[24] Toutefois, Commons n'a en fait exploité aucune entreprise après que les Canadiens en eurent obtenu la cession. Contrairement à ce qui s'était produit dans l'affaire *Continental Bank*, aucun bénéfice n'a été généré ou distribué aux Canadiens. Dans l'arrêt *Continental Bank*, le juge Bastarache a fait remarquer qu'il est possible de créer une société de personnes pour conclure une seule opération. Toutefois, il faut respecter la définition de la société de personnes. Aux pages 327 et 328, le juge fait les remarques suivantes:

Tant que les parties ne créent pas l'équivalent d'une coquille vide qui n'exploite dans les faits aucune entreprise, le fait que la société en nom collectif ait été créée pour une seule opération est sans conséquence.

De même, dans la mesure où la définition de l'art. 2 de la *Loi sur les sociétés en nom collectif* est respectée, une personne peut créer une telle société dans le but de se prévaloir du par. 97(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il est reconnu que la définition de société en nom collectif exige qu'une entreprise soit véritablement exploitée, mais que cette exigence ne s'applique pas dans le cas des corporations. Toutefois, le principe demeure qu'une per-



In the case at bar, in so far as the Canadians' involvement was concerned, the Commons was an empty shell that did not actually carry on business. Once the Canadians became members of the Commons, all that transpired was a series of transactions leading to the disposition of the Dallas Apartment Complex and the acquisition of the Canadian oil and gas property. As already determined, they did not carry on a business in common with a view to profit in respect of either the Dallas Apartment Complex or the oil and gas property.

[25] In *Continental Bank*, Bastarache J. instructs that the existence of a partnership is dependent on the facts and circumstances of each particular case. At pages 317-318 he states:

The existence of a partnership is dependent on the facts and circumstances of each particular case. It is also determined by what the parties actually intended. As stated in *Lindley & Banks on Partnership* (17th ed. 1995), at p. 73: "In determining the existence of a partnership . . . regard must be paid to the true contract and intention of the parties as appearing from the whole facts of the case".

In *LePage (A.E.) Ltd. v. Kamex Developments Ltd. et al.*, *supra*, Blair J.A. found that whether or not a partnership exists "depends on their intention as disclosed by all the facts of the case".<sup>8</sup> In this case, whether a partnership exists cannot be determined by exclusive reference to the documents. All the facts must be considered and when they are, it is apparent that the definition of partnership was not satisfied.<sup>9</sup>

(viii) Conclusion as to Whether Profit Sharing was an Ancillary Purpose

[26] I conclude that when they were members of the Commons, neither the Dallas Apartment Complex nor the oil and gas investment were businesses being carried on for profit by the Canadians. Accordingly, unlike the facts in *Continental Bank*, there was "no

sonne devrait être autorisée à créer une société en nom collectif aux fins d'une opération unique.

En l'espèce, en ce qui concerne la participation des Canadiens, Commons était une coquille vide qui n'exploitait pas réellement une entreprise. Une fois les Canadiens devenus membres de Commons, il y a simplement eu une série d'opérations qui a entraîné la disposition de l'immeuble d'appartements de Dallas et l'acquisition du bien canadien relatif au pétrole et au gaz. Comme il a déjà été conclu, les Canadiens n'exploitaient pas une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice à l'égard de l'immeuble d'appartements de Dallas ou du bien relatif au pétrole et au gaz.

[25] Dans l'arrêt *Continental Bank*, le juge Bastarache dit que l'existence d'une société de personnes est tributaire des faits et circonstances propres à chaque espèce. Aux pages 317 et 318, voici ce qu'il dit:

L'existence d'une société en nom collectif est tributaire des faits et circonstances propres à chaque espèce. Elle est également fonction de l'intention véritable des parties. Comme il est indiqué dans *Lindley & Banks on Partnership* (17<sup>e</sup> éd. 1995), à la p. 73: (TRADUCTION) «pour déterminer l'existence d'une société en nom collectif (. . .) il faut tenir compte du contrat et de l'intention véritables des parties ressortant de l'ensemble des faits de l'affaire».

Dans l'arrêt *LePage (A.E.) Ltd. v. Kamex Developments Ltd. et al.*, précité, le juge Blair de la Cour d'appel a conclu que la question de savoir s'il existait une société de personnes [TRADUCTION] «dépend de leur intention, telle qu'elle est révélée par les faits de l'affaire»<sup>8</sup>. En l'espèce, on ne saurait déterminer s'il existe une société de personnes en se fondant exclusivement sur les documents. Tous les faits doivent être pris en considération et, lorsqu'ils le sont, il est évident que la définition de la société de personnes n'est pas respectée<sup>9</sup>.

(viii) Conclusion relative à la question de savoir si le partage d'un bénéfice était un but accessoire

[26] Je conclus que lorsqu'ils étaient membres de Commons, les Canadiens n'exploitaient ni l'immeuble d'appartements de Dallas ni l'investissement relatif au pétrole et au gaz en vue de réaliser un bénéfice. Par conséquent, contrairement à ce qui s'est passé dans

real, albeit ancillary, profit element” to permit the inference that a business was being carried on with a view to profit in order to satisfy the definition of partnership.

2. Were the Canadians Partners by Reason of Assignment of Partnership Interests in the Commons?

[27] Does the “no ancillary profit sharing purpose” conclusion inevitably mean that the Canadians were not in partnership after they acquired their interests in the Commons? The Canadians were assignees of partnership interests. The respondent concedes that the Commons was a valid limited partnership prior to the Canadians acquiring their interests. Could the assignment of partnership interests in the Commons to the Canadians constitute them as partners in a partnership even though their association did not meet the definition of partnership?

(i) The Expert Evidence

[28] In evidence before the learned Tax Court Judge was the December 10, 1996 opinion of Alan R. Bromberg, Professor of Law at Southern Methodist University and counsel to the firm of Jenkins & Gilchrist. Among other qualifications, Professor Bromberg is the author of texts and articles on partnership and wrote substantial parts of the Texas partnership statutes. With respect to the Commons, Professor Bromberg was of the opinion that under Texas law, the Commons was a valid partnership when the Canadians entered and that they became partners in the Commons. At paragraphs 3.15 and 4 of his opinion, he states:

3.15 A limited partnership is created by compliance with statute TUPA s. 3. Once validly created, the Commons remained in existence and valid as a limited partnership despite changes in its operations, members or stated business until dissolved, wound up and terminated. TUPA s.30, TULPA 25(a). See Alan R. Bromberg, Partnership Dissolution: Causes, Consequences and Cures, 43 Texas Law Review 631, 640-644 (1965). Dissolution did not occur in the course of the situation.

l'affaire *Continental Bank*, il n'y avait pas d'«élément véritable, bien qu'accessoire, de profit» permettant d'inférer qu'une entreprise était exploitée en vue de réaliser un bénéfice afin de respecter la définition de société de personnes.

2. Les Canadiens étaient-ils associés par suite de la cession des participations dans Commons?

[27] La conclusion selon laquelle il n'existait pas de but accessoire de partage des bénéfices veut-elle inévitablement dire qu'après avoir acquis leurs participations dans Commons, les Canadiens ne formaient pas une société de personnes? Les Canadiens avaient obtenu par cession des participations dans la société de personnes. L'intimée concède qu'avant que les Canadiens n'acquissent leurs participations, Commons était une société en commandite légitime. Par suite de la cession de participations dans Commons, les Canadiens devenaient-ils membres d'une société de personnes même si leur association ne respectait pas la définition de la société de personnes?

(i) La preuve d'expert

[28] Devant le juge de la Cour de l'impôt, on a présenté en preuve l'opinion émise le 10 décembre 1996 par Alan R. Bromberg, professeur de droit à l'université Southern Methodist et avocat chez Jenkins & Gilchrist. Le professeur Bromberg est entre autres l'auteur d'ouvrages et d'articles sur la société de personnes; il a rédigé des parties importantes des lois du Texas sur les sociétés de personnes. Le professeur Bromberg était d'avis qu'en vertu du droit du Texas, Commons était une société de personnes légitime lorsque les Canadiens en sont devenus membres. Aux paragraphes 3.15 et 4 de son opinion, voici ce qu'il dit:

[TRADUCTION] 3.15 Une société en commandite est constituée conformément à l'article 3 de la TUPA. Après avoir été légitimement constituée, Commons a continué à exister à titre de société en commandite légitime même si ses activités, ses membres et son entreprise déclarée ont changé, et ce, tant qu'elle n'a pas été dissoute ou liquidée ou tant qu'il n'a pas été mis fin à ses activités. Article 30 de la TUPA, alinéa 25a) de la TULPA. Voir Alan R. Bromberg, Partnership Dissolution: Causes, Consequences and Cures, 43 Texas Law Review 631, aux pages 640 à 644 (1965). Commons n'a pas été dissoute par suite des événements.

4. Conclusion Since all of the described steps were authorized and none of them dissolved the partnership: (1) the Commons is a valid partnership at the time the Canadian residents acquired their interests; (2) the Canadian residents became partners in the Commons. This conclusion is based on the assumptions and subject to the limitations described in Part V below.

(ii) The Conclusion of the Trial Judge

[29] The learned Trial Judge rejected Professor Bromberg's opinion. At page 1483 of his reasons he states:

I find the Canadians were not partners with respect to ownership of the Dallas Apartment Complex. My conclusion is not in accord with Professor Bromberg's opinion. However, nowhere in his opinion does Professor Bromberg consider whether the Canadians were carrying on "a business for profit". The Federal Court of Appeal has held that, in Canada, carrying on business with a view to profit is an important element in determining whether a person qualifies as a partner. Absent this element, there is no partnership for the purposes of the Act.

[30] The learned Tax Court Judge found that the taking of assignments of partnership interests did not assist the Canadians. The fact that the Commons was a limited partnership and that there was technical compliance with the requirements of the applicable Texas statute could not overcome the fact that the definition of partnership was not satisfied. At page 1483 he states:

It was argued by appellant's counsel that the Canadians, unlike the taxpayers in *Continental Bank*, did not create the partnership but acquired interests in an existing partnership. This distinction does not assist the appellant. Even though the Commons was a limited partnership and the Canadians followed the requirements of the applicable statute in acquiring the partnership interests, there did not subsist between the Canadians a relationship of carrying on a business with a view to profit, the definition of partnership. This relationship must exist between partners whether they create a new partnership or they are admitted to an existing partnership. It does not matter if the partners are limited partners or if they are general partners.

4. Conclusion. Étant donné que toutes les mesures qui ont été décrites étaient autorisées et qu'aucune de ces mesures n'a eu pour effet de dissoudre la société de personnes: (1) Commons était une société de personnes légitime lorsque les résidents canadiens ont acquis leurs participations; (2) les résidents canadiens sont devenus membres de Commons. Cette conclusion est fondée sur les hypothèses et assujettie aux restrictions énoncées dans la partie V ci-dessous.

(ii) La conclusion tirée par le juge de première instance

[29] Le juge de première instance a rejeté l'opinion du professeur Bromberg. À la page 1483 de ses motifs, voici ce qu'il dit:

Je conclus que les Canadiens n'étaient pas des associés en ce qui concerne la propriété de l'ensemble d'habitations de Dallas. Ma conclusion ne correspond pas à l'opinion d'expert du professeur Bromberg. Toutefois, le professeur Bromberg ne s'est nullement demandé dans son opinion si les Canadiens exploitaient «une entreprise dans un but lucratif». La Cour d'appel fédérale a statué qu'au Canada, l'exploitation d'une entreprise dans le but de réaliser un bénéfice constitue un élément important lorsqu'il s'agit de déterminer si une personne peut être considérée comme un associé. En l'absence de cet élément, il n'y a pas de société pour l'application de la Loi.

[30] Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que la cession des participations dans la société de personnes n'aidait pas les Canadiens. Même si Commons était une société en commandite et même si les exigences de la loi applicable du Texas ont été observées quant à la forme, cela ne changeait rien au fait que la définition de la société de personnes n'était pas respectée. À la page 1483, le juge fait les remarques suivantes:

L'avocat de l'appelant a soutenu que, contrairement aux contribuables dans l'affaire *Continental Bank*, les Canadiens n'avaient pas créé la société, mais qu'ils avaient acquis des participations dans une société existante. Cette distinction n'aide pas l'appelant. Même si Commons était une société en commandite et que les Canadiens ont observé les exigences de la loi applicable en acquérant les participations dans la société, il n'y avait pas entre les Canadiens de relation dans le cadre de laquelle ils exploitaient une entreprise dans le but de réaliser un bénéfice, ce qu'est par définition une société. Cette relation doit exister entre les associés, et ce, qu'ils créent une nouvelle société ou qu'ils deviennent membres d'une société existante. Il importe peu que les associés soient des commanditaires ou qu'ils soient des commandités.

(iii) The Opposing Views

[31] The crux of this issue is whether, when the Canadians took assignments of interests in the Commons, they became partners in the Commons. Professor Bromberg says the carrying on of business for profit is irrelevant as there was no dissolution and winding-up. The learned Trial Judge was of the opinion that the Canadians did not become partners in the Commons because they were not carrying on business for profit, a requirement of the definition of partnership.

(iv) The Relevant Law

[32] The Commons was a limited partnership registered in Texas. The applicable law is that of the State of Texas. In *Spire Freezers Ltd. v. Canada*, [1999] 4 F.C. 381 (C.A.), Linden J.A. for the majority wrote at page 394 of his reasons:

Since the *Income Tax Act* does not define partnership, the law of the jurisdiction involved is the basis on which any claim of partnership must be founded. [In that case, the jurisdiction was California.]

Robertson J.A., at page 419 of his reasons in dissent, refers to the decision of the Tax Court Judge to the same effect:

The Tax Court Judge acknowledged that the creation and dissolution of the partnership had to be determined by reference to California law.

See also Robert Couzin, "The Law of Partnership and the Taxation of Partners" in *Partnership Taxation* (Mississauga, Ont.: Insight Press, 1989), at page 1 and *Dale v. Canada*, [1997] 3 F.C. 235 (C.A.), at pages 255-256 (*per* Robertson J.A.). It is therefore necessary to determine the question of whether the Canadians were partners in the Commons according to the law of Texas.

(v) Evidence of Texas Law

[33] Professor Bromberg's opinion is that there was no dissolution of the Commons and as all documen-

(iii) Les opinions contradictoires

[31] Il s'agit essentiellement de savoir si, lorsque les participations dans Commons ont été cédées, les Canadiens sont devenus membres de la société. Selon le professeur Bromberg, le fait qu'une entreprise est exploitée en vue de réaliser un bénéfice n'est pas pertinent, puisqu'il n'y a pas eu dissolution et liquidation. Le juge de première instance a estimé que les Canadiens n'étaient pas devenus des associés de Commons parce qu'ils n'exploitaient pas une entreprise en vue de réaliser un bénéfice, ce qui constitue une exigence de la définition de la société de personnes.

(iv) Le droit applicable

[32] Commons était une société en commandite inscrite au Texas. Le droit applicable est celui du Texas. Dans l'arrêt *Spire Freezers Ltd. c. Canada*, [1999] 4 C.F. 381 (C.A.), le juge Linden, J.C.A., au nom de la majorité, a dit ce qui suit, à la page 394 de ses motifs:

Comme la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne définit pas ce qu'est une société de personnes, ce sont les règles de droit de la juridiction compétente qui doivent être invoquées pour justifier toute affirmation quant à l'existence d'une société de personnes. [Dans ce cas-là, l'État en cause était la Californie.]

À la page 419 des motifs qu'il a prononcés en dissidence, le juge Robertson, J.C.A. mentionne la décision analogue du juge de la Cour de l'impôt:

Le juge de la Cour de l'impôt a reconnu que la création et la dissolution de la société de personnes devaient être déterminées en fonction du droit californien.

Voir également Robert Couzin, «The Law of Partnership and the Taxation of Partners» dans *Partnership Taxation* (Mississauga, Ont.: Insight Press, 1989), à la page 1 et *Dale c. Canada*, [1997] 3 C.F. 235 (C.A.), aux pages 255 et 256 (le juge Robertson, J.C.A.). Il faut donc déterminer si les Canadiens étaient des associés de Commons en vertu du droit du Texas.

(v) Preuve du droit applicable au Texas

[33] De l'avis du professeur Bromberg, Commons n'a pas été dissoute et, puisque toutes les exigences

tary and procedural requirements were met, the Canadians became partners in the Commons. On the question of compliance with the definition of partnership and whether compliance is necessary in Texas for a person to be considered a partner, there is little evidence. Professor Bromberg does not address the issue in his main opinion. It appears the issue came up between counsel and by letter dated January 8, 1997, appellant's counsel wrote respondent's counsel advising:

You had asked me to enquire of Mr. Bromberg whether, in formulating his opinion, he considered whether the partnership had a reasonable expectation of profit. Mr. Bromberg advises that he did not put his mind to the question because this was not a relevant consideration in arriving at his opinion.

[34] It is not entirely clear why Professor Bromberg considered the business for profit test to be irrelevant. One possibility is that in his view, it simply is not a requirement that limited partnerships meet the definition of partnership in the *Texas Uniform Partnership Act*. A second is that compliance with the definition is required upon creation of a limited partnership but not thereafter on a continuous basis. If so, persons may become partners by admission or the taking of assignments from former partners even if they are not carrying on business in common for profit. A third is that the facts pertaining to the issue were not placed before Professor Bromberg when he formulated his opinion. There may be other reasons why Professor Bromberg did not consider the issue relevant.

[35] However, the case before this Court turns on this very issue. Even in Canadian law, resolution of the issue is not obvious. The Trial Judge in this case came to the conclusion that compliance with the definition was a requirement. In *Central Supply Co. v. Canada*, [1995] 2 C.T.C. 2320 (T.C.C.), Bell T.C.J. came to the opposite conclusion.

documentaires et procédurales ont été satisfaites, les Canadiens sont devenus des associés de Commons. Il existe peu d'éléments de preuve au sujet de la question de savoir si la définition de la société de personnes a été respectée et si, au Texas, cette définition doit être respectée pour qu'une personne soit considérée comme un associé. Dans son opinion principale, le professeur Bromberg n'aborde pas la question; il appert que ce sont les avocats qui l'ont soulevée. Dans une lettre datée du 8 janvier 1997, l'avocat de l'appelant a informé l'avocat de l'intimée de ce qui suit:

[TRADUCTION] Vous m'avez prié de demander à M. Bromberg si, en exprimant son opinion, il s'est demandé s'il y avait pour la société de personnes une attente raisonnable de profit. M. Bromberg m'informe qu'il ne s'est pas arrêté à la question parce qu'il ne s'agissait pas d'une considération pertinente.

[34] On ne sait pas trop pourquoi le professeur Bromberg estimait que la question de savoir si l'entreprise était exploitée en vue de réaliser un bénéfice n'était pas pertinente. Il est possible qu'à son avis, il ne soit tout simplement pas nécessaire que les sociétés en commandite respectent la définition de la société de personnes figurant dans la *Texas Uniform Partnership Act*. Il est également possible que la société en commandite doive respecter la définition au moment de sa création, mais qu'elle ne soit pas tenue de la respecter d'une façon continue par la suite. Si c'est le cas, des personnes peuvent devenir des associés parce qu'elles ont été admises ou parce qu'elles ont obtenu par cession des participations d'anciens associés même si elles n'exploitent pas l'entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice. Ou encore il est possible que les faits pertinents n'aient pas été portés à la connaissance du professeur Bromberg lorsqu'il a exprimé son opinion. Il peut y avoir d'autres raisons pour lesquelles le professeur Bromberg ne considérait pas la question comme pertinente.

[35] Toutefois, l'affaire dont la Cour est ici saisie porte précisément sur cette question. Même en droit canadien, le règlement de la question n'est pas évident. En l'espèce, le juge de première instance a conclu qu'il fallait respecter la définition. Dans la décision *Central Supply Co. c. Canada*, [1995] 2 C.T.C. 2320 (C.C.I.), le juge Bell, J.C.I. est arrivé à la conclusion contraire.

[36] I am unable to say, from the evidence of Texas law in the record before this Court, whether compliance with the definition of partnership in the *Texas Uniform Partnership Act* [Texas Rev. Civ. Stat. Art. 6132b] was or was not a requirement when the Canadians took assignments of interests in the Commons. Even if Professor Bromberg's opinion could be construed to the effect that compliance with the definition was not a requirement under Texas law, the explanation provided is far from sufficient for the opinion to be accorded significant weight.

[37] I acknowledge Professor Bromberg's reference in his main opinion to provisions of the *Texas Uniform Partnership Act* and *Texas Uniform Limited Partnership Act* [Texas Rev. Civ. Stat. Art. 6132a] which support his conclusion that once created, a limited partnership remains in existence despite changes in its operation, members or stated business until dissolved, wound-up, and terminated. However, what we have here is something different than a change of operation, membership or stated business. In the case at bar, we have an unusual situation, persons purporting to become general and limited partners but not carrying on as co-owners of a business for profit. Therefore, it is a legitimate inquiry as to whether under Texas law, a new person may become a general or limited partner and whether a limited partnership continues to exist when there is noncompliance by the new persons with the definition of partnership. The answer to this question may be implicit in Professor Bromberg's opinion. However, for this Court to accept that Texas law does not require compliance with the definition of partnership in the circumstances of this case, obliges the expert to provide more than has been provided here. I think the words of Mahoney J.A. in *Capitol Life Insurance Co. v. R.*<sup>10</sup> are apt in these circumstances:

. . . the witness in that case [*Westgate v. Harris*, [1929] 4 D.L.R. 643 (Ont. C.A.)], in the course of oral examination, expressed a conclusion without reasons or authority support-

[36] Je ne puis dire, en me fondant sur la preuve du droit applicable du Texas qui a été versée au dossier, s'il fallait respecter la définition de la société de personnes figurant dans la *Texas Uniform Partnership Act* [Texas Rev. Civ. Stat. Art. 6132b] lorsque les Canadiens ont obtenu par cession leurs participations dans Commons. Même si l'opinion du professeur Bromberg pouvait être interprétée comme voulant dire qu'il n'était pas nécessaire de respecter la définition en vertu du droit applicable au Texas, l'explication fournie est loin d'être suffisante pour qu'il soit possible d'accorder à cette opinion une véritable importance.

[37] Je reconnais que, dans son opinion principale, le professeur Bromberg a mentionné les dispositions de la *Texas Uniform Partnership Act* et de la *Texas Uniform Limited Partnership Act* [Texas Rev. Civ. Stat. Art. 6132a] à l'appui de la conclusion selon laquelle, une fois constituée, la société en commandite continue à exister même si ses activités, ses membres ou son entreprise déclarée ont changé, et ce, tant qu'elle n'est pas dissoute ou liquidée ou tant qu'il n'est pas mis fin à ses activités. Toutefois, dans ce cas-ci, la situation n'a rien à voir avec pareils changements. En l'espèce, la situation est inhabituelle: nous avons affaire à des personnes qui sont censées devenir des commandités et des commanditaires, mais qui n'exploitent pas une entreprise à titre de copropriétaires en vue de réaliser un bénéfice. Par conséquent, on peut avec raison se demander si, en vertu du droit du Texas, un nouveau venu peut devenir un commandité ou un commanditaire et si une société en commandite continue à exister lorsque les nouveaux venus ne respectent pas la définition de la société de personnes. L'opinion du professeur Bromberg répond peut-être implicitement à cette question. Toutefois, pour que cette Cour reconnaisse que le droit du Texas n'exige pas que la définition de la société de personnes soit respectée eu égard aux circonstances de la présente espèce, il faut que l'expert fournisse plus de renseignements que ceux qu'il a ici fournis. Je crois que les remarques que le juge Mahoney, J.C.A. a faites dans l'arrêt *Capitol Life Insurance Co. c. R.*<sup>10</sup> sont pertinentes dans ce cas-ci:

[. . .] le témoin en l'espèce [*Westgate v. Harris*, [1929] 4 D.L.R. 643 (C.A. Ont)], au cours de son interrogatoire oral, a formulé une conclusion non motivée et dépourvue de

ing it. In context, the court has said no more than what is trite law: the weight to be given expert evidence is a matter for the trier of fact and an expert's conclusion which is not appropriately explained and supported may properly be given no weight at all. A lawyer's bare opinion, without supporting and explanatory references to legislation and decisions, is no more likely to prove foreign law to the satisfaction of the court than, for example, the bare opinion of a land appraiser, without reference to comparable properties and transactions, will satisfy it as to the value of a parcel of land.

On the basis of the evidence of Texas law provided by Professor Bromberg, I am not prepared to conclude that Texas law does or does not recognize that a previously valid limited partnership in which general and limited partnership interests have been assigned to persons who are not carrying on as co-owners of a business for profit continues as a partnership, or that the assignees have become partners.

(vi) Application of Canadian Law in Lieu of Proof

[38] Where foreign law is relevant to a case, it is a question of fact which must be specifically pleaded and proved to the satisfaction of the Court.<sup>11</sup> Professor J.-G. Castel has summarized the effect of the failure of a party to establish foreign law as a fact before the Court:

If foreign law is not pleaded and proved or is insufficiently proved, it is assumed to be the same as the *lex fori*. This seems to include statutes as well as the law established by judicial decision.<sup>12</sup>

[39] Professor Castel acknowledges that some Canadian courts have been reluctant to apply the presumption that the law of the foreign jurisdiction is the same as that of the forum, where the law of the forum is a statute.<sup>13</sup> However in *Fernandez v. "The Mercury Bell"*,<sup>14</sup> Marceau J.A. held that the salient distinction is not whether the law of the forum is statutory or common law:

What has appeared constant to me, however, in reading the cases, is the reluctance of the judges to dispose of litigation involving foreign people and foreign law on the

tout fondement doctrinal ou jurisprudentiel. Dans ce contexte, la Cour n'a fait que reprendre une règle de droit bien établie: l'importance à accorder à un témoignage d'expert ressortit à l'appréciation du juge des faits et une conclusion d'expert qui n'est pas adéquatement expliquée et fondée peut à juste titre être considérée comme n'ayant aucune force probante. La simple opinion d'un avocat, si elle n'est pas fondée sur des références législatives et jurisprudentielles, n'est pas davantage susceptible de prouver le droit étranger de façon qui satisfasse la Cour que, par exemple, la simple opinion d'un évaluateur foncier, sans mention de propriétés et de transactions comparables, est susceptible de la convaincre de la valeur d'une parcelle de terrain.

Compte tenu de la preuve fournie par le professeur Bromberg à l'égard du droit applicable au Texas, je ne suis pas prêt à me prononcer sur la question de savoir si le droit du Texas reconnaît qu'une société en commandite autrefois légitime continue à exister lorsque les participations des commandités et des commanditaires ont été cédées à des personnes qui n'exploitent pas une entreprise à titre de copropriétaires en vue de réaliser un bénéfice, ou reconnaît que les cessionnaires sont devenus des associés.

(vi) Application du droit canadien tenant lieu de preuve

[38] Lorsque c'est la loi étrangère qui s'applique dans une affaire, il s'agit d'une question de fait qui doit être expressément plaidée et établie à la satisfaction de la Cour<sup>11</sup>. Le professeur J.-G. Castel a résumé les conséquences de l'omission d'une partie de faire la preuve du droit étranger:

[TRADUCTION] Si le droit étranger n'est pas plaidé et établi ou s'il est établi d'une façon insuffisante, il est présumé être le même que celui du tribunal saisi. Cela semble comprendre les lois ainsi que le droit établi au moyen de décisions judiciaires<sup>12</sup>.

[39] Le professeur Castel reconnaît que certains tribunaux canadiens ont hésité à appliquer la présomption selon laquelle le droit du ressort étranger est le même que celui du tribunal saisi lorsque le droit de pareil tribunal est établi par une loi<sup>13</sup>. Toutefois, dans l'arrêt *Fernandez c. Le «Mercury Bell»*<sup>14</sup>, le juge Marceau, J.C.A., a statué que la distinction importante ne consiste pas à savoir si le droit du tribunal saisi est établi par une loi ou par la common law:

Une constante se dégage toutefois de la lecture des différents jugements, soit la réticence des juges à trancher des litiges mettant en cause des étrangers et le droit d'un

basis of provisions of our legislation peculiar to local situations or linked to local conditions or establishing regulatory requirements. Such reluctance recognizes a distinction between substantive provisions of a general character and others of a localized or regulatory character; this distinction, a distinction, formally endorsed I think by Cartwright J. in the two passages I have just quoted, is wholly rational which is more than can be said of a simple division between common law and statute law.<sup>15</sup> [Emphasis added.]

In a separate concurring opinion, Hugessen J.A. observed that even at the time when the preponderance of English law was judge-made, it was doubtful that it would have been argued that a statute of general application should not come within the rule of presumption:

My second observation relates to the suggestion, in some of the authorities, that the application of the *lex fori* is limited to the common law as settled by judicial decisions and excludes all statutory provisions. Here again I think the expressions of the rule have been coloured by the historical context and go back to a time when the great body of English law was judge-made; statutes were creatures of exception, outside the general body of the law. Even at that time, however, I doubt that it would seriously have been argued that a statute of general application such as, for example, the *Bills of Exchange Act* should be overlooked, so as to oblige the court to search in the obscurities of history to determine the state of the law prior to its enactment. The proper expression of the rule, as it seems to me, is that the court will apply only those parts of the *lex fori* which form part of the general law of the country.<sup>16</sup>

[40] I think that legislation with respect to partnerships is such an example of statutory law of general application. There is nothing intrinsically local or particular with respect to partnerships, and there is considerable uniformity in this area of law across jurisdictions.

[41] Here, the relevant Canadian law is the law of Alberta, specifically the *Alberta Partnership Act*, *supra*. Alberta is the province in which the appellant works and resides and in which the Commons was registered as a limited partnership<sup>17</sup>.

(vii) Does the Definition Apply to Limited Partnerships?

[42] As I previously indicated on the issue of compliance with the statutory definition, the jurispru-

autre pays en se fondant sur des dispositions de notre législation particulières à des situations locales, liées à des conditions locales ou établissant des exigences réglementaires. Cette réticence procède d'une distinction entre les dispositions de fond à caractère général, et les autres dispositions, qui sont à caractère interne ou réglementaire; cette distinction, que je considère entérinée de façon formelle par le juge Cartwright dans les deux passages que je viens de citer, est, contrairement à la simple division opérée entre la *common law* et le droit écrit, tout à fait raisonnable<sup>15</sup>. [Non souligné dans l'original.]

Dans un avis concordant distinct, le juge Hugessen, J.C.A., a fait remarquer que, même à l'époque où le droit anglais était en général d'origine jurisprudentielle, il n'aurait probablement pas été soutenu qu'une loi d'application générale ne devait pas être visée par la règle relative à la présomption:

Ma seconde remarque concerne la suggestion de certains auteurs selon laquelle la loi du tribunal saisi vise uniquement la *common law* établie dans les décisions judiciaires, à l'exclusion du droit écrit. Là encore, je crois que les formulations qui ont été faites de la règle sont empreintes du contexte historique et remontent à l'époque où le droit anglais était en très grande partie d'origine jurisprudentielle; les lois parlementaires constituaient des exceptions et ne faisaient pas partie du droit ordinaire. Toutefois, je doute que, même à cette époque, il aurait été soutenu qu'une loi d'application générale telle, par exemple, le *Bills of Exchange Act* (Loi sur les lettres de change) n'était pas applicable et que la cour devait débusquer dans les recoins de l'histoire l'état du droit précédant son adoption. À mon avis, cette règle, formulée comme elle doit l'être, porte que la cour appliquera uniquement les éléments de la loi du tribunal saisi qui font partie du droit général du pays<sup>16</sup>.

[40] Je crois que la législation concernant les sociétés de personnes est un exemple de droit législatif d'application générale. Les sociétés de personnes n'ont rien d'intrinsèquement local ou de particulier, et le droit dans ce domaine est à peu près le même dans les divers ressorts.

[41] En l'espèce, le droit canadien pertinent est celui qui s'applique en Alberta, en particulier la *Partnership Act*, précitée. L'Alberta est la province dans laquelle l'appelant travaille et réside et dans laquelle Commons a été inscrite à titre de société en commandite<sup>17</sup>.

(vii) La définition s'applique-t-elle aux sociétés en commandite?

[42] Comme je l'ai déjà indiqué à l'égard de la question de savoir si la définition législative doit être



dence in the Tax Court is divided. In this case, the Trial Judge found that compliance with the definition was necessary in order for a partnership to exist. In *Central Supply Co.*, Bell T.C.J. came to the opposite conclusion [at page 2341]:

Counsel for the respondent admitted the validity of the partnerships at the outset. There is no pleading and he made no submission to the effect that they had ceased to exist yet he argued that the appellants could not become partners because there was no longer a possibility of profit when they arrived on the scene. The appellants did not form the partnerships. They complied with the statutory requirements to become members thereof at a later date. How can a person be said to be unable to become a member of an extant partnership when that person did everything required by the very legislation by virtue of which it was created, in order to become a member? With respect to the reference to *Lindley, supra*, it is my view that the words quoted must be read in the context of the limited partnership provisions of the *Partnership Act* of Alberta and in the context of the specific provision in the Act allocating deductible expenses to a taxpayer who is a member of a partnership at the end of its fiscal period and in the context of the use of such partnerships as funding vehicles created pursuant to government incentives in the oil and gas business.<sup>18</sup>

[43] Part 2 of the Alberta *Partnership Act* is entitled “Limited Partnerships”. Section 48 provides:

48 This Act shall, in the case of limited partnerships, be read subject to this Part.

I read section 48 to say that the entire *Partnership Act* applies to limited partnerships but other provisions of the Act will be read subject to Part 2. In other words, other provisions of the *Partnership Act* will apply to limited partnerships but may be displaced or modified by provisions in Part 2.

[44] Is there anything in Part 2 that displaces or modifies the definition of partnership in section 1 of the Act? I would first observe that section 1 of the Act precedes Part 1 “Ordinary Partnerships”; Part 2

respectée, les avis exprimés dans les décisions de la Cour de l’impôt sont partagés. En l’espèce, le juge de première instance a conclu que, pour qu’une société de personnes existe, la définition devait être respectée. Dans la décision *Central Supply Co.*, le juge Bell, J.C.I., est arrivé à la conclusion contraire [à la page 2341]:

L’avocat de l’intimé a admis qu’en l’espèce les sociétés en commandite étaient légitimes au départ. Il n’y a aucun acte de procédure qui indique, et l’avocat n’a pas soutenu, que celles-ci avaient cessé d’exister. Pourtant, il a fait valoir que les appelantes ne pouvaient devenir des associées parce qu’il n’existait plus de chances de réaliser des bénéfices au moment où elles se sont mises de la partie. Les appelantes n’ont pas créé les sociétés en commandite. Elles ont rempli les conditions législatives requises pour en devenir des associées à une date ultérieure. Or, comment peut-on prétendre qu’une personne ne peut devenir un associé d’une société existante lorsque cette personne a satisfait à toutes les exigences de la loi même en vertu de laquelle cette société a été créée? En ce qui concerne le renvoi à *Lindley*, précité, j’estime que le passage cité doit être lu dans le contexte des dispositions de la *Partnership Act* de l’Alberta relative aux sociétés en commandite, dans le contexte de la disposition particulière de la Loi qui attribue des dépenses déductibles à un contribuable qui est un associé d’une société de personnes à la fin de l’exercice de celle-ci, et dans le contexte du recours aux sociétés de ce genre comme mécanismes de financement créés par suite de programmes gouvernementaux d’encouragement des secteurs pétrolier et gazier<sup>18</sup>.

[43] La partie 2 de la *Partnership Act* de l’Alberta est intitulée [TRADUCTION] «Sociétés en commandite». L’article 48 est ainsi libellé:

[TRADUCTION]

48 Dans le cas des sociétés en commandite, les dispositions de la présente loi sont interprétées sous réserve de la présente partie.

J’interprète l’article 48 comme voulant dire que la *Partnership Act* s’applique en entier aux sociétés en commandite, mais que d’autres dispositions de la Loi sont assujetties à la partie 2. En d’autres termes, d’autres dispositions de la *Partnership Act* s’appliqueront aux sociétés en commandite, mais elles pourront être écartées ou modifiées par les dispositions de la partie 2.

[44] Existe-t-il dans la partie 2 une disposition qui a pour effet d’écartier ou de modifier la définition de la société de personnes figurant à l’article premier de la Loi? Je ferai d’abord remarquer que l’article premier

“Limited Partnerships”; and Part 3 “General”. I infer that the intention of the legislature was that the definition apply to all parts of the Act and all partnerships.

[45] Specific provisions in Part 2 also lead to the conclusion that the definition applies to limited partnerships. Subsection 50(1) provides that a limited partnership may be formed to carry on any business that an ordinary partnership may carry on.

50 (1) A limited partnership may, subject to this Part, be formed to carry on any business that a partnership without limited partners may carry on.

It is thus explicit that a limited partnership may be formed to carry on a business. There is no indication that a limited partnership may be formed for any other reason.

[46] Subsection 51(1) provides that a limited partnership is formed when a certificate substantially complying with subsection 51(2) is filed with and recorded by the Registrar. Paragraphs 51(2)(b) and (h) provide:

51 . . .

(2) A certificate shall be signed by all the persons desiring to form a limited partnership and shall state

. . .

(b) the character of the business,

. . .

(h) the share of the profits or other compensation by way of income which each limited partner is entitled to by reason of his contribution,

Again, the legislation providing for the certificate anticipates that the limited partnership will carry on a business and that the limited partnership will produce profits or other compensation by way of income. These are conditions that are consistent with the definition of partnership.

de la Loi précède la partie I, intitulée [TRADUCTION] «Les sociétés de personnes ordinaires»; la partie 2, intitulée [TRADUCTION] «Les sociétés en commandite»; et la partie 3 intitulée [TRADUCTION] «Dispositions générales». J’infère que le législateur voulait que la définition s’applique à toutes les parties de la Loi et à toutes les sociétés de personnes.

[45] Les dispositions précises de la partie 2 permettent également de conclure que la définition s’applique aux sociétés en commandite. Le paragraphe 50(1) prévoit qu’une société en commandite peut être constituée en vue d’exploiter toute entreprise qu’une société de personnes ordinaire peut exploiter.

[TRADUCTION]

50 (1) Sous réserve de la présente partie, une société en commandite peut être constituée en vue d’exploiter toute entreprise qu’une société sans commanditaires peut exploiter.

Il est donc expressément prévu qu’une société en commandite peut être constituée en vue d’exploiter une entreprise. Rien ne montre qu’une société en commandite puisse être constituée à quelque autre fin.

[46] Le paragraphe 51(1) prévoit que la société en commandite est constituée dès qu’un certificat fondamentalement conforme au paragraphe 51(2) est déposé auprès du registraire et enregistré par ce dernier. Les alinéas 51(2)b) et h) sont ainsi libellés:

[TRADUCTION]

51 [. . .]

(2) Le certificat est signé par toutes les personnes qui désirent constituer une société en commandite; il contient les renseignements suivants:

[. . .]

b) la nature de l’entreprise;

[. . .]

h) la quote-part des bénéfices ou de toute autre rémunération sous forme de revenu à laquelle chaque commanditaire a droit en raison de son apport.

Ici encore, les dispositions législatives concernant le certificat prévoient que la société en commandite exploite une entreprise et qu’elle génère des bénéfices ou une autre rémunération sous forme de revenu. Ces conditions sont conformes à la définition de la société de personnes.

[47] Under section 63, a limited partner loses his limited liability if he takes part in the control of the business. In *Central Supply, supra*, it was argued that this section implies that a limited partner is not expected to carry on business in the sense required by the definition of partnership in the Act. I do not agree. Section 63 provides:

63 A limited partner does not become liable as a general partner unless, in addition to exercising his rights and powers as a limited partner, he takes part in the control of the business.

In the ordinary case, a limited partnership will consist of a general partner that will control the business and limited partners who will have made financial or other contributions but who will not be actively involved in the business. However, that obviously does not mean that the limited partnership is not carrying on a business. The business is being carried on in common by all the partners, but is controlled by the general partner.

[48] Having regard to the application of section 1 to the entire Act and the provisions in Part 2 which refer to the carrying on of business and the sharing of profits by way of income, I conclude that the definition of partnership and, in particular, the requirement that a relationship subsist between persons carrying on a business in common with a view to profit, applies to limited partnerships.

(viii) Does the Taking of Assignments Obviate the Need to Comply With the Definition?

[49] Does the fact that persons purport to become partners by way of assignment of partnership interests in a previously existing valid limited partnership mean that there need not be compliance with the definition? I do not think so. Any other conclusion would result in the inconsistency that a newly created limited partnership must comply with the definition, while a previously created valid limited partnership that no longer has the attributes of the definition need not comply. I am unable to rationalize that inconsistency.

[47] En vertu de l'article 63, la responsabilité du commanditaire n'est pas limitée s'il participe à la direction de l'entreprise. Dans la décision *Central Supply*, précitée, il a été soutenu que cette disposition laisse implicitement entendre qu'on ne s'attend pas à ce que le commanditaire exploite une entreprise au sens de la définition de la société de personnes figurant dans la Loi. Je ne suis pas d'accord. L'article 63 se lit comme suit:

[TRADUCTION]

63 Le commanditaire n'est pas responsable au même titre qu'un commandité sauf si, en plus d'exercer les droits et pouvoirs qui lui sont conférés à titre de commanditaire, il participe à la direction de l'entreprise.

Habituellement, la société en commandite est composée d'un commandité qui dirige l'entreprise et de commanditaires qui effectuent un apport de nature financière ou autre, mais qui ne participent pas activement à l'exploitation de l'entreprise. Toutefois, cela ne veut de toute évidence pas dire que la société en commandite n'exploite pas une entreprise. L'entreprise est exploitée en commun par tous les associés, mais elle est dirigée par le commandité.

[48] Étant donné que l'article premier s'applique à la Loi dans son ensemble et compte tenu des dispositions de la partie 2 dans lesquelles il est fait mention de l'exploitation d'une entreprise et du partage des bénéfices sous forme de revenu, je conclus que la définition de la société de personnes et, en particulier, l'exigence selon laquelle il doit exister une relation entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun dans le but de réaliser un bénéfice, s'applique aux sociétés en commandite.

(viii) La définition doit-elle être respectée en cas de cession?

[49] Le fait que des personnes sont réputées devenir des associés au moyen de la cession de participations dans une société en commandite qui existait déjà légitimement veut-il dire qu'il n'est pas nécessaire de respecter la définition? Je ne le crois pas. Toute autre conclusion donnerait lieu à une contradiction, à savoir qu'une société en commandite qui vient d'être constituée doit respecter la définition, alors qu'une société en commandite légitime qui existait déjà et qui n'a plus les attributs de la définition n'a pas à respecter

Of course, the requirement to comply with the definition does not mean that a limited partnership loses its character as a partnership because of periodic or short-term losses. The definition looks to whether the business is being carried on with a view to profit and as long as there is such view to profit,<sup>19</sup> the definition is satisfied.

[50] The situation was expressly dealt with in *Lindley & Banks on Partnership*, 16th edition, at paragraph 2-05:

However, it is apprehended that if any “partner” entered the partnership solely with a view to being credited with a tax loss (or, formerly, a capital allowance), and it was contemplated from the outset that, whilst he remained a member of the firm, no profits (in the sense of net gains) would be derived from carrying on its business, he could not be said to have the requisite “view of profit” to qualify as a partner.

This passage addresses the facts of the case before this Court. The appellant entered the Commons, according to the learned Trial Judge, solely with a view to acquiring a tax loss. Accordingly, he would not qualify as a partner.

[51] In paragraph 2-05 of *Lindley & Banks on Partnerships*, 17th edition, the words used by the author quoted above have been changed:

If, however, it could be shown that the sole reason for the creation of a partnership was to give a particular partner the “benefit” of, say, a tax loss, when there was no contemplation in the parties’ minds that a profit (in the sense outlined above) would be derived from carrying on the relevant business, the partnership could not in any real sense be said to have been formed “with a view of profit”.

The appellant says the change in wording between the 16th and 17th editions is significant, because it focuses on the creation of a partnership rather than the entry of a partner into a partnership and that the requirement to comply with the definition is confined to the creation of the partnerships. With respect, I think the import of the words in the 17th edition is the same as in the 16th edition. This passage appears to in Part One under the title “The Nature of Partnership”.

cette définition. Je ne puis expliquer rationnellement cette contradiction. Bien sûr, l’exigence selon laquelle il faut respecter la définition ne veut pas dire qu’une société en commandite cesse d’être une société de personnes à cause de pertes périodiques ou de pertes subies à court terme. Il s’agit de savoir si l’on exploite l’entreprise dans le but de réaliser un bénéfice et, tant que pareil but existe<sup>19</sup>, la définition est respectée.

[50] *Lindley & Banks on Partnership*, 16<sup>e</sup> édition, au paragraphe 2-05 traite expressément de cette situation:

[TRADUCTION] Toutefois, il est présumé que si un «associé» est devenu membre de la société de personnes uniquement dans le but de se voir attribuer une perte fiscale (ou autrefois une déduction pour amortissement) et que s’il était au départ prévu que tant qu’il serait membre de la société, aucun bénéfice (au sens de gains nets) ne serait tiré de l’exploitation de l’entreprise, on ne peut pas dire qu’il a l’intention nécessaire de «réaliser un bénéfice» pour être admissible à titre d’associé.

Ce passage s’applique aux faits de l’affaire dont la Cour est ici saisie. Selon le juge de première instance, l’appelant est devenu membre de Commons uniquement dans le but d’acquérir une perte fiscale. Par conséquent, il ne serait pas admissible à titre d’associé.

[51] Au paragraphe 2-05 de *Lindley & Banks on Partnership*, 17<sup>e</sup> édition, l’auteur a modifié le passage précité:

[TRADUCTION] Cependant, lorsqu’il peut être établi que l’unique raison pour laquelle une société de personnes est mise sur pied est de conférer à un associé l’«avantage», par exemple, d’une perte fiscale, alors que les parties n’envisageaient nullement qu’un bénéfice au sens susmentionné puisse être tiré de l’exploitation de l’entreprise en cause, la société de personnes ne peut réellement être considérée comme ayant été créée «dans le but de réaliser un bénéfice».

L’appelant dit que le fait que le libellé a été modifié d’une édition à l’autre est important parce que la modification met l’accent sur la constitution d’une société de personnes plutôt que sur l’admission d’une personne dans une société de personnes et que l’exigence selon laquelle il faut respecter la définition se limite à la constitution des sociétés de personnes. Je crois que le libellé de la 17<sup>e</sup> édition veut dire la même chose que celui de la 16<sup>e</sup> édition. Ce passage figure

It is dealing with partnerships in general. While the reference in the 17th edition is to the creation of a partnership, when considering partnerships generally, the entry of new persons and the departure of existing partners will be considered to constitute the creation of a new partnership, provided of course, that the requisite components of the definition of partnership are satisfied. At paragraph 3-04 of Lindley & Banks, 17th edition, the following is stated:

Lord Lindley stated the orthodox legal view as follows:

“The law, ignoring the firm, looks to the partners composing it; any change amongst them destroys the identity of the firm; what is called the property of the firm is their property, and what are called the debts and liabilities of the firm are their debts and their liabilities.”

I think the words at paragraph 2-05 of the 17th edition of Lindley & Banks must be read in this context. I do not consider that the statement of the law in the 16th edition has been modified in the 17th edition.

[52] The limited partnership provisions of the Act do provide for the assignability of limited partnership interests and the substitution of limited partners (section 65). However, I do not read these provisions as giving the limited partnership some type of existence independent of the requirement to comply with the definition of partnership.

[53] I see nothing in the limited partnership provisions of Part 2 that renders the definition of partnership inapplicable to limited partnerships or that suggest that compliance with the definition is only applicable when a new limited partnership is created but not when partnership interests are subsequently acquired.

dans la Partie I, sous la rubrique [TRADUCTION] «La nature de la société de personnes». Il y est question des sociétés de personnes en général. Dans la 17<sup>e</sup> édition, il est fait mention de la constitution d'une société de personnes, mais lorsque la question des sociétés de personnes en général est examinée, l'admission de nouveaux membres et le départ des associés existants sont considérés comme entraînant la constitution d'une nouvelle société de personnes, à condition bien sûr que les éléments nécessaires de la définition de la société de personnes soient présents. Au paragraphe 3-04 de Lindley & Banks, 17<sup>e</sup> édition, voici ce que l'auteur dit:

[TRADUCTION]

Lord Lindley a énoncé la position juridique classique comme suit:

«Le droit ne tient pas compte de la société, il tient compte des associés qui la composent; tout changement survenu à leur égard a pour effet de détruire la nature de la société; ce qu'on appelle les biens de la société sont les biens des associés et ce qu'on appelle les dettes et obligations de la société sont les dettes et obligations des associés.»

Je crois que le libellé du paragraphe 2-05 de la 17<sup>e</sup> édition de Lindley & Banks doit être interprété dans ce contexte. À mon avis, l'énoncé du droit figurant dans la 16<sup>e</sup> édition n'a pas été modifié dans la 17<sup>e</sup> édition.

[52] Les dispositions de la Loi concernant les sociétés en commandite prévoient que les participations dans la société en commandite peuvent être cédées et que des commanditaires peuvent être subrogés dans leurs droits (article 65). Toutefois, je n'interprète pas ces dispositions comme conférant à la société en commandite une existence quelconque indépendante de l'exigence selon laquelle il faut respecter la définition de la société de personnes.

[53] Je ne vois rien dans les dispositions de la partie 2 concernant les sociétés en commandite qui ait pour effet de rendre la définition de la société de personnes inapplicable aux sociétés en commandite ou qui laisse entendre qu'il faut respecter la définition seulement lorsqu'une nouvelle société en commandite est constituée, mais non lorsque des participations dans la société de personnes sont par la suite acquises.

## CONCLUSION

[54] Although the Canadians purported to become general partners in the Commons, they were not in a relationship of carrying on a business in common with a view to profit. Accordingly, they did not become general partners in the Commons. Section 66 of the *Alberta Partnership Act* provides that a limited partnership is dissolved with the retirement of a general partner unless the business is continued by the remaining general partners. Section 66 contemplates that there be remaining general partners to continue the business. Section 66 provides:

66 The retirement, death or mental incompetence of a general partner dissolves a limited partnership unless the business is continued by the remaining general partners

- (a) pursuant to a right to do so stated in the certificate, or
- (b) with the consent of all the remaining partners.

When the Americans assigned their interests in the Commons to the Canadians and withdrew from the Commons, there was no remaining general partner to continue any business of the Commons. What occurred here was the dissolution of the Commons with the withdrawal of the Americans as general partners. At that point, the Commons became nothing more than a collection of co-owners of property.

[55] I conclude that the appellant was not a partner in a partnership when the Commons disposed of the Dallas Apartment Complex. The appeal will be dismissed with costs.

ISAAC C.J.: I agree.

DÉCARY J.A.: I agree.

<sup>1</sup> S.C. 1970-71-72, c. 63.

<sup>2</sup> R.S.C., 1985, c. C-44.

<sup>3</sup> See, for ex. *Partnership Act*, R.S.A. 1980, c. P-2, s. 1(d).

<sup>4</sup> See *Texas Uniform Partnership Act*, Texas Rev. Civ. Stat. Art. 6132b, § 6.

<sup>5</sup> [1998] 2 S.C.R. 298.

## CONCLUSION

[54] Les Canadiens étaient censés devenir commandités de Commons, mais ils n'entretenaient pas une relation dans laquelle ils exploitaient une entreprise en commun dans le but de réaliser un bénéfice. Par conséquent, ils ne sont pas devenus des commandités de Commons. L'article 66 de la *Partnership Act* de l'Alberta prévoit qu'une société en commandite est dissoute lorsqu'un commandité se retire, à moins que les commandités restants ne continuent d'exploiter l'entreprise. L'article 66 prévoit que pour que l'entreprise continue à être exploitée, il doit rester des commandités. L'article 66 est ainsi libellé:

[TRADUCTION]

66 La société en commandite est dissoute par le retrait, le décès ou l'incapacité mentale d'un commandité, à moins que les commandités restants ne continuent d'exploiter l'entreprise:

- a) conformément à un droit de ce faire énoncé dans le certificat;
- b) par consentement unanime des associés restants.

Lorsque les Américains ont cédé aux Canadiens les participations qu'ils détenaient dans Commons et se sont retirés de Commons, il ne restait plus aucun commandité qui puisse continuer à exploiter l'entreprise de Commons. Dans ce cas-ci, Commons a été dissoute lorsque les Américains se sont retirés à titre de commandités. À ce moment-là, Commons n'était plus qu'un groupe de personnes qui étaient copropriétaires de certains biens.

[55] Je conclus que l'appelant n'était pas membre d'une société de personnes lorsque Commons a aliéné l'immeuble d'appartements de Dallas. L'appel est rejeté avec dépens.

LE JUGE EN CHEF ISAAC: Je souscris à cet avis.

LE JUGE DÉCARY, J.C.A.: Je souscris à cet avis.

<sup>1</sup> S.C. 1970-71-72, ch. 63.

<sup>2</sup> L.R.C. (1985), ch. C-44 [mod. par L.C. 1994, ch. 24, art. 1].

<sup>3</sup> Voir par ex. *Partnership Act*, R.S.A. 1980, ch. P-2, art. 1d).

<sup>4</sup> Voir *Texas Uniform Partnership Act*, Texas Rev. Civ. Stat. Art. 6132b, § 6.

<sup>5</sup> [1998] 2 R.C.S. 298.

<sup>6</sup> The evidence and argument were not clear as to whether the foreign exchange gain would be treated differently for tax purposes whether the appellant was or was not a partner in a partnership. If the appellant is not to be treated as a partner for the purposes of the losses, he should not be treated as a partner for the purposes of the foreign exchange gain.

<sup>7</sup> *LePage (A.E.) Ltd. v. Kamex Developments Ltd. et al.* (1977), 16 O.R. (2d) 193 (C.A.); affd by the Supreme Court of Canada in [1979] 2 S.C.R. 155.

<sup>8</sup> At p. 195.

<sup>9</sup> This is not to say that the transactions entered into by the Canadians were a sham. The Canadians intended to become partners in the Commons. Because their relationship was not one of carrying on business with a view to profit, they did not carry out their intentions. However, there was no deception whereby the Canadians were attempting to create an illusion different from the true nature of the transactions.

<sup>10</sup> [1986] 2 F.C. 171 (C.A.), at pp. 176-177.

<sup>11</sup> J.-G. Castel, *Canadian Conflict of Laws*, 4th ed. (Toronto: Butterworths, 1997), at p. 155.

<sup>12</sup> *Id.*, at p. 161.

<sup>13</sup> *Id.*, at pp. 161-162.

<sup>14</sup> [1986] 3 F.C. 454 (C.A.).

<sup>15</sup> *Id.*, at p. 466.

<sup>16</sup> *Id.*, at pp. 468-469.

<sup>17</sup> In applying the *Alberta Partnership Act*, the Court is obviously not saying that the law of Texas and the law of Alberta are identical; rather only, that in the absence of satisfactory evidence of the law of Texas, the Court applies the *lex fori*.

<sup>18</sup> On appeal, McDonald J.A. in dissent appears to have accepted that the taxpayers were members of a limited partnership, but his reasons contain no analysis of the issue. See *Canada v. Central Supply Company (1972) Ltd.*, [1997] 3 F.C. 674 (C.A.), at p. 714.

<sup>19</sup> Including probably the minimization of losses.

<sup>6</sup> La preuve et l'argumentation ne montraient pas clairement si le gain sur le change était traité différemment aux fins de l'impôt, selon que l'appelant était membre ou non d'une société de personnes. Si l'appelant ne doit pas être considéré comme un associé à l'égard des pertes, il ne devrait pas non plus l'être à l'égard du gain sur le change.

<sup>7</sup> *LePage (A.E.) Ltd. v. Kamex Developments Ltd. et al.* (1977), 16 O.R. (2d) 193 (C.A.); conf. par la Cour suprême du Canada dans [1979] 2 R.C.S. 155.

<sup>8</sup> À la p. 195.

<sup>9</sup> Cela ne veut pas dire que les opérations conclues par les Canadiens constituaient un trompe-l'œil. Les Canadiens avaient l'intention de devenir membres de Commons. Étant donné que dans le cadre de leur relation, ils n'exploitaient pas une entreprise dans le but de réaliser un bénéfice, les Canadiens n'ont pas donné suite à leurs intentions. Toutefois, il n'y a pas eu tromperie en ce sens que les Canadiens auraient tenté de donner l'impression qu'il s'agissait d'opérations autres que celles qui ont réellement été conclues.

<sup>10</sup> [1986] 2 C.F. 171 (C.A.), aux p. 176 et 177.

<sup>11</sup> J.-G. Castel, *Canadian Conflict of Laws*, 4<sup>e</sup> éd. (Toronto: Butterworths, 1997), à la p. 155.

<sup>12</sup> *Id.*, à la p. 161.

<sup>13</sup> *Id.*, aux p. 161 et 162.

<sup>14</sup> [1986] 3 C.F. 454 (C.A.).

<sup>15</sup> *Id.*, à la p. 466.

<sup>16</sup> *Id.*, aux p. 468 et 469.

<sup>17</sup> En appliquant la *Partnership Act* de l'Alberta, la Cour ne dit de toute évidence pas que le droit du Texas et le droit de l'Alberta sont identiques, mais uniquement qu'en l'absence d'une preuve satisfaisante du droit existant au Texas, la Cour applique le droit du tribunal saisi.

<sup>18</sup> En appel, le juge McDonald, J.C.A., qui était dissident, semble avoir reconnu que les contribuables étaient membres d'une société en commandite, mais dans ses motifs, il n'analyse pas la question. Voir *Canada c. Central Supply Company (1972) Ltd.*, [1997] 3 C.F. 674 (C.A.), à la p. 714.

<sup>19</sup> Y compris, selon toute probabilité, la minimisation des pertes.