

**Philip Douglas Backman** *Appellant*

v.

**Her Majesty The Queen** *Respondent*

INDEXED AS: BACKMAN v. CANADA

Neutral citation: 2001 SCC 10.

File No.: 27561.

2000: November 10; 2001: March 1.

Present: McLachlin C.J. and L'Heureux-Dubé, Gonthier, Iacobucci, Bastarache, Binnie and LeBel JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

*Income tax — Calculation of income — Partnership — Losses — Original U.S. partners assigning partnership interest to Canadian assignees and assignees immediately selling asset of partnership back to original partners at loss — Assignees subsequently purchasing one percent interest in oil and gas property which ceased production shortly after acquisition — Whether valid partnership established for income tax purposes — Whether assignees entitled to deduct partnership loss — Whether purchase of interest in oil and gas property established ancillary intention to carry on business with view to profit — Whether taking of assignment constituted assignees as partners notwithstanding criteria for valid partnership.*

A U.S. partnership, which was involved in the construction of an apartment complex incurred potential losses which the appellant and other Canadians sought to acquire for use as an income tax deduction in Canada. Through a series of transactions that occurred on the same day, they became assignees of the interests of the original American partners. The Canadians then disposed of the apartment complex to the original American partners, resulting in the acquisition and realization of accounting losses to the Canadians. These accounting losses were used as deductions in computing the Canadians' 1988 Canadian taxable income under s. 96 of the *Income Tax Act*. The Canadian partners also

**Philip Douglas Backman** *Appellant*

c.

**Sa Majesté la Reine** *Intimée*

RÉPERTORIÉ : BACKMAN c. CANADA

Référence neutre : 2001 CSC 10.

N° du greffe : 27561.

2000 : 10 novembre; 2001 : 1<sup>er</sup> mars.

Présents : Le juge en chef McLachlin et les juges L'Heureux-Dubé, Gonthier, Iacobucci, Bastarache, Binnie et LeBel.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Société de personnes — Pertes — Cession par les associés américains originaux à des cessionnaires canadiens de leur participation dans une société de personnes — Vente immédiate à perte par les cessionnaires de l'élément d'actif de la société aux associés originaux — Achat ultérieur par les cessionnaires d'une participation de un pour cent dans un bien relatif au pétrole et au gaz, qui a cessé d'être exploité peu après son acquisition — Une société de personnes valable a-t-elle été créée aux fins d'application de la Loi de l'impôt sur le revenu? — Les cessionnaires peuvent-ils déduire les pertes de la société de personnes? — L'achat d'une participation directe dans un bien relatif au pétrole et au gaz établit-il l'existence d'une intention accessoire d'exploiter une entreprise en vue de réaliser un bénéfice? — Les cessionnaires sont-ils devenus des associés du fait qu'ils ont obtenu cession d'une participation, indépendamment des conditions de validité d'une société de personnes?*

Une société de personnes américaine qui avait été formée pour construire des appartements a subi des pertes potentielles que l'appellant et d'autres Canadiens ont voulu acquérir en vue de réduire leurs impôts au Canada. En vertu d'une série d'opérations survenues la même journée, ils sont devenus cessionnaires des intérêts des associés américains originaux. Les Canadiens ont ensuite vendu les appartements aux associés américains originaux, ce qui s'est traduit par l'acquisition et la réalisation de pertes comptables par les Canadiens. Ceux-ci ont par la suite déduit ces pertes dans le calcul de leur revenu imposable au Canada pour l'année 1988 en vertu de l'art. 96 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

acquired a one percent interest in a Canadian oil and gas property for \$5,000. This interest was not managed by the Canadian partners, never produced a profit, and production ceased shortly after the acquisition. The taxation authorities by notice of reassessment disallowed the claim for partnership losses. The appellant filed a notice of objection but the reassessment was confirmed. Appeals to the Tax Court of Canada and then to the Federal Court of Appeal were unsuccessful. Both courts concluded that the definition of a partnership was not met in this case.

*Held:* The appeal should be dismissed.

Even in respect of foreign partnerships, a taxpayer seeking to deduct Canadian partnership losses through s. 96 of the *Income Tax Act* must satisfy the definition of partnership that exists under the relevant provincial or territorial law. The three essential ingredients of a partnership are (1) a business (2) carried on in common (3) with a view to profit. A valid partnership does not depend on the creation of a new business. It is sufficient that an existing business is continued. It is also not necessary to show that the partners carried on a business for a long period of time. A partnership may be formed for a single transaction. The common purpose requirement will usually exist where the parties entered into a valid partnership agreement setting out their respective rights and obligations as partners. The existence of a “view to profit” is to be determined by an inquiry into the intentions of the parties. To meet the requirement, it will be sufficient for a taxpayer to show that there was an ancillary profit-making purpose. The determination of the existence of a view to a profit is not a matter of strictly quantitative analysis. The law of partnership does not require a net gain over a determined period in order to establish that an activity is with a view to profit. Where a partnership is formed with the predominant motive of acquiring a tax loss, it is therefore not necessary to show an intention to profit by the amount necessary to recoup the acquired losses or produce a net gain. Finally, for a person to become a partner by assignment, the criteria of a valid partnership must be reaffirmed in order for the partnership to continue in its new form. Otherwise the partnership will continue as formerly constituted, absent an event of dissolution. A bare assignee will have only

Les associés canadiens ont également acquis, au coût de 5 000 \$, une participation de un pour cent dans un bien canadien relatif au pétrole et au gaz. Ce bien n'était pas géré par les associés canadiens, il n'a jamais produit de bénéfice et la production du puits a cessé peu après son acquisition. Par un avis de nouvelle cotisation les autorités fiscales ont rejeté les pertes déduites par l'appelant au titre de la société de personnes. Ce dernier a déposé un avis d'opposition, mais la nouvelle cotisation a été confirmée. Il a ensuite interjeté appel sans succès devant la Cour canadienne de l'impôt puis la Cour d'appel fédérale. Les deux tribunaux ont conclu qu'il n'avait pas satisfait à la définition de société de personnes en l'espèce.

*Arrêt :* Le pourvoi est rejeté.

Même lorsqu'il s'agit de sociétés étrangères, le contribuable qui désire déduire des pertes d'une société de personnes canadienne en vertu de l'art. 96 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* doit satisfaire à la définition de société de personnes prévue par le droit provincial ou territorial applicable. La société de personnes comporte trois éléments essentiels : (1) une entreprise (2) exploitée en commun (3) en vue de réaliser un bénéfice. L'existence d'une société de personnes valable ne dépend pas de la création d'une nouvelle entreprise. Il suffit qu'une entreprise qui existait déjà ait été maintenue. Il n'est pas non plus nécessaire d'établir que les associés ont exploité une entreprise pendant une longue période. Une société de personnes peut être créée en vue d'une seule opération. L'objectif commun nécessaire à l'établissement d'une société de personnes sera habituellement présent lorsque les parties auront conclu un contrat de société valide énonçant leurs droits et obligations respectifs en tant qu'associés. Pour déterminer si une entreprise est exploitée « en vue de réaliser un bénéfice », il faut se demander quelles étaient les intentions des parties. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit au contribuable d'établir l'existence d'un objectif accessible visant la réalisation d'un bénéfice. Pour déterminer s'il y avait intention de réaliser un bénéfice, il ne convient pas d'adopter ou utiliser une analyse purement quantitative. Le droit relatif aux sociétés de personnes n'exige pas la réalisation d'un gain net pendant une période déterminée afin d'établir qu'une activité est exercée dans le but de réaliser un bénéfice. Lorsque le motif prédominant de la création d'une société de personnes est l'acquisition d'une perte fiscale, le contribuable n'a donc pas à établir qu'il avait l'intention de réaliser un bénéfice suffisant pour effacer les pertes acquises ou produire un gain net. Enfin, pour qu'un individu devienne un associé par suite d'une cession, l'existence des conditions de validité d'une société de personnes

those rights and entitlements provided for in the relevant statute or partnership agreement.

Here, although the partnership agreement and other documentation indicated an intention to form a partnership, the fundamental criteria of a valid partnership were not met. The Canadians did not intend to carry on business with a view to a profit. While a partnership can be formed only for a brief period of time, there was no continuity of a business. Once the Canadians acquired their interests in the alleged partnership, the apartment complex was owned only briefly before it was sold, terminating the former business of managing the complex. Furthermore, there was no evidence showing that the Canadians intended to make a profit during the term of their involvement with that complex. The purchase of a working interest in an oil and gas property did not establish an ancillary intention to carry on business with a view to a profit. Although the documentary evidence indicated an intention to form a partnership in that property, there was no evidence that the alleged partnership or its agents expended anything other than nominal time, attention or labour on the project and did not incur any liabilities to other persons in respect of it.

#### Cases Cited

**Considered:** *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 298, rev'g [1996] 3 F.C. 713; **distinguished:** *Spire Freezers Ltd. v. Canada*, [2001] 1 S.C.R. 391, 2001 SCC 11; **referred to:** *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. v. Canada*, [2000] 1 S.C.R. 915, 2000 SCC 36; *Economics Laboratory (Canada) Ltd. v. M.N.R.*, 70 D.T.C. 1208; *Gordon v. The Queen*, [1961] S.C.R. 592; *Hickman Motors Ltd. v. Canada*, [1997] 2 S.C.R. 336; *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *Tara Exploration and Development Co. v. M.N.R.*, 70 D.T.C. 6370.

doit être confirmée de nouveau pour assurer le maintien de la société dans sa nouvelle forme. Autrement, la société sera maintenue dans sa forme originale, à moins que ne soit survenu un fait entraînant sa dissolution. Le simple cessionnaire n'aura que les droits prévus par la loi applicable ou le contrat de société.

En l'espèce, bien que le contrat de société et les autres documents indiquent l'intention de créer une société de personnes, les conditions fondamentales d'existence d'une société de personnes valable n'ont pas été respectées. Les Canadiens n'avaient pas l'intention d'exploiter une entreprise en vue de réaliser un bénéfice. Bien qu'une société de personnes puisse être créée pour une courte période seulement, aucune entreprise n'a été maintenue. Après l'acquisition par les Canadiens de leurs participations dans la prétendue société de personnes, les appartements ne leur ont appartenu que brièvement avant d'être vendus, ce qui a mis fin aux activités de gestion des appartements. En outre, aucune preuve n'a été produite en vue d'établir que les Canadiens avaient eu l'intention de réaliser un bénéfice pendant la période où ils participaient à l'entreprise relative aux appartements. L'achat d'une participation directe dans un bien relatif au pétrole et au gaz n'établissait pas l'existence d'une intention accessoire d'exploiter une entreprise en vue de réaliser un bénéfice. Même si la preuve documentaire indiquait l'intention de créer une société de personnes à l'égard de ce bien, il n'y avait aucune preuve indiquant que la prétendue société de personnes ou ses représentants ont consacré plus qu'un apport symbolique au projet en temps, attention ou travail, ou qu'ils ont contracté des obligations envers d'autres personnes relativement au projet.

#### Jurisprudence

**Arrêt examiné :** *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298, inf. [1996] 3 C.F. 713; **distinction faite d'avec l'arrêt :** *Spire Freezers Ltd. c. Canada*, [2001] 1 R.C.S. 391, 2001 CSC 11; **arrêts mentionnés :** *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. c. Canada*, [2000] 1 R.C.S. 915, 2000 CSC 36; *Economics Laboratory (Canada) Ltd. c. M.N.R.*, 70 D.T.C. 1208; *Gordon c. La Reine*, [1961] R.C.S. 592; *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336; *Shell Canada Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *Tara Exploration and Development Co. c. M.N.R.*, 70 D.T.C. 6370.

**Statutes and Regulations Cited**

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 96 [am. 1984, c. 1, s. 43(1); am. 1985, c. 45, s. 48(1); am. 1987, c. 46, s. 32(1); am. 1988, c. 55, s. 66].  
*Partnership Act, 1890* (U.K.), 53 & 54 Vict., c. 39.  
*Partnership Act*, R.S.A. 1980, c. P-2, s. 34.  
*Partnerships Act*, R.S.O. 1980, c. 370, s. 5.

**Authors Cited**

Black, Henry Campbell. *Black's Law Dictionary*, 6th ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1990.  
 Canada. Department of National Revenue, Taxation. Interpretation Bulletin IT-90, "What is a Partnership?", February 9, 1973.  
*Lindley & Banks on Partnership*, 17th ed. By R. C. l'Anson Banks. London: Sweet & Maxwell, 1995.  
 Manzer, Alison R. *A Practical Guide to Canadian Partnership Law*. Aurora, Ont.: Canada Law Book (loose-leaf updated October 2000, release 6).  
 Nathanson, David C. "Tax Motive Kills Partnership: Spire Freezers (cf. Continental Bank)" (1999), 7 *Tax Litigation* 458.  
 Tobias, Norman C. *Taxation of Corporations, Partnerships and Trusts*. Scarborough, Ont.: Carswell, 1999.  
 VanDuzer, J. Anthony. *The Law of Partnerships and Corporations*. Concord, Ont.: Irwin Law, 1997.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal, [2000] 1 F.C. 555, 178 D.L.R. (4th) 126, 246 N.R. 309, 46 B.L.R. (2d) 225, 99 D.T.C. 5602, [1999] 4 C.T.C. 177, [1999] F.C.J. No. 1327 (QL), dismissing the appellant's appeal from a judgment of the Tax Court of Canada, 97 D.T.C. 1468, [1997] T.C.J. No. 728 (QL), which found that the appellant was not entitled to deduct partnership losses under s. 96 of the *Income Tax Act*. Appeal dismissed.

*C. D. O'Brien, Q.C., Al Meghji and Michel Bourque*, for the appellant.

*Paul Malette and Naomi Goldstein*, for the respondent.

**Lois et règlements cités**

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 96 [mod. 1984, ch. 1, art. 43(1); mod. 1985, ch. 45, art. 48(1); mod. 1987, ch. 46, art. 32(1); mod. 1988, ch. 55, art. 66].  
*Partnership Act, 1890* (R.-U.), 53 & 54 Vict., ch. 39.  
*Partnership Act*, R.S.A. 1980, ch. P-2, art. 34.  
*Partnerships Act*, R.S.O. 1980, ch. 370, art. 5.

**Doctrine citée**

Black, Henry Campbell. *Black's Law Dictionary*, 6th ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1990.  
 Canada. Ministère du Revenu national (Impôt). Bulletin d'interprétation IT-90, « Qu'est-ce qu'une société? », 9 février 1973.  
*Lindley & Banks on Partnership*, 17th ed. By R. C. l'Anson Banks. London: Sweet & Maxwell, 1995.  
 Manzer, Alison R. *A Practical Guide to Canadian Partnership Law*. Aurora, Ont.: Canada Law Book (loose-leaf updated October 2000, release 6).  
 Nathanson, David C. « Tax Motive Kills Partnership: Spire Freezers (cf. Continental Bank) » (1999), 7 *Tax Litigation* 458.  
 Tobias, Norman C. *Taxation of Corporations, Partnerships and Trusts*. Scarborough, Ont.: Carswell, 1999.  
 VanDuzer, J. Anthony. *The Law of Partnerships and Corporations*. Concord, Ont.: Irwin Law, 1997.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale, [2000] 1 C.F. 555, 178 D.L.R. (4th) 126, 246 N.R. 309, 46 B.L.R. (2d) 225, 99 D.T.C. 5602, [1999] 4 C.T.C. 177, [1999] A.C.F. n° 1327 (QL), qui a rejeté l'appel formé par l'appelant contre une décision de la Cour canadienne de l'impôt, 97 D.T.C. 1468, [1997] A.C.I. n° 728 (QL), qui avait conclu que l'appelant n'avait pas le droit de déduire des pertes de société de personnes en vertu de l'art. 96 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Pourvoi rejeté.

*C. D. O'Brien, c.r., Al Meghji et Michel Bourque*, pour l'appelant.

*Paul Malette et Naomi Goldstein*, pour l'intimée.

The judgment of the Court was delivered by

Version française du jugement de la Cour rendu par

IACOBUCCI AND BASTARACHE JJ. — This appeal was heard with *Spire Freezers Ltd. v. Canada*, [2001] 1 S.C.R. 391, 2001 SCC 11, released concurrently. Both cases raise the basic question of whether a valid partnership has been established for income tax purposes.

LES JUGES IACOBUCCI ET BASTARACHE — Le présent pourvoi a été entendu en même temps que l'affaire *Spire Freezers Ltd. c. Canada*, [2001] 1 R.C.S. 391, 2001 CSC 11, dont les motifs sont également déposés aujourd'hui. Les deux pourvois soulèvent la question fondamentale de savoir si une société de personnes valable a été établie aux fins d'application des lois fiscales.

### I. Facts

### I. Les faits

In 1985, a limited partnership was created by U.S. residents (the "American Partners") under the laws of Texas, called "The Commons at Turtle Creek Ltd." (the "Commons"). The Commons acquired land and constructed an apartment building on the land (the "Dallas Apartment Complex"). By August 1988, the cost of the land and the building far exceeded the fair market value.

En 1985, des résidents américains (les « associés américains ») ont constitué, en vertu des lois du Texas, une société en commandite appelée « The Commons at Turtle Creek Ltd. » (ci-après « Commons »). Commons a acquis un terrain et y a construit un immeuble d'habitation (les « appartements Dallas »). En août 1988, le coût du terrain et du bâtiment dépassait largement leur juste valeur marchande.

The appellant believed that, through a series of transactions, he could acquire and realize a portion of the losses arising from the difference between the original cost and the August 1988 market value of the Dallas Apartment Complex which he could then use as a deduction in computing his Canadian taxable income.

L'appellant estimait que, par une série d'opérations, il pouvait acquérir et réaliser une partie des pertes représentant la différence entre le coût initial des appartements Dallas et leur valeur marchande en août 1988, somme qu'il pourrait ensuite utiliser comme déduction dans le calcul de son revenu imposable au Canada.

In order to secure the losses, the appellant, 38 other Canadians, and an Alberta corporation (collectively referred to as the "Canadians"), arranged to become assignees of the interests of the original American partners in the Commons.

Afin d'obtenir les pertes, l'appellant ainsi que 38 autres Canadiens et une société de l'Alberta (collectivement appelés les « Canadiens ») ont pris des dispositions afin de se faire céder les intérêts des associés américains initiaux dans Commons.

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. The transactions were intended to result in:

Une série d'opérations a été réalisée le 29 août 1988, selon un ordre préétabli, en vue de permettre aux Canadiens d'acquérir les pertes en question. Ces diverses opérations visaient les objectifs suivants :

(a) the Canadians' becoming partners (with 99.97 percent general partnership interests and .03 percent limited partnership interest) in the ongoing Commons limited partnership by assignment of partnership interests from the

a) Permettre aux Canadiens de devenir associés (et détenir une participation de 99,97 p. 100 comme commandités et de 0,03 p. 100 comme commanditaires) de la société en commandite en activité Commons par la cession des intérêts des

1

2

3

4

5

American partners for a total cost of US\$180,000;

(b) the disposition of the Dallas Apartment Complex by the Commons to the original American partners, and the acquisition and realization of accounting losses to the Canadians. The Canadians could then use the losses as deductions in computing their 1988 Canadian taxable income under s. 96 of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63;

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

associés américains contre une somme totale 180 000 \$US.

b) Réaliser l'aliénation des appartements Dallas par Commons aux associés américains initiaux ainsi que l'acquisition et la réalisation par les Canadiens de pertes comptables. Permettre ainsi aux Canadiens d'utiliser les pertes comme déductions dans le calcul de leur revenu imposable au Canada pour l'année 1988 en vertu de l'art. 96 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63 (la « Loi »).

c) Permettre l'acquisition, au coût de 5 000 \$CAN, d'une participation de un pour cent dans un bien canadien relatif au pétrole et au gaz.

6 Although the alleged partnership purchased an interest in the oil and gas property, it never produced a profit and production was halted owing to flooding shortly after its acquisition. Later, the alleged partnership purchased a Montana condominium, but this asset also never produced a profit.

Bien que la prétendue société de personnes ait acheté une participation dans le bien relatif au pétrole et au gaz, ce bien n'a jamais produit de bénéfice et la production a cessé en raison de l'inondation du puits peu après son acquisition. Plus tard, la prétendue société de personnes a acheté un condominium au Montana, mais ce bien n'a lui aussi jamais produit aucun bénéfice.

7 In the 1988 taxation year, each of the Canadians was allocated his proportionate percentage of the loss arising from the sale of the Dallas Apartment Complex by the Commons. By notice of reassessment, the taxation authorities disallowed the partnership losses claimed by the appellant. The appellant filed a notice of objection but the reassessment was confirmed. The appellant appealed to the Tax Court of Canada, then to the Federal Court of Appeal, and now to this Court.

Au cours de l'année d'imposition 1988, chacun des Canadiens s'est vu attribuer sa part proportionnelle de la perte résultant de la vente des appartements Dallas par Commons. Par un avis de nouvelle cotisation, les autorités fiscales ont rejeté les pertes déduites par l'appelant au titre de la société de personnes. Ce dernier a déposé un avis d'opposition, mais la nouvelle cotisation a été confirmée. Il a interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale et, enfin, notre Cour.

## II. Judgments Below

### 1. *Tax Court of Canada*, 97 D.T.C. 1468

8 Rip T.C.C.J. found that the transactions in this case were legally effective and not a sham, and that the tax avoidance provisions of the Act had no application to the appeal at bar.

## II. L'historique des procédures judiciaires

### 1. *La Cour canadienne de l'impôt*, 97 D.T.C 1468

Le juge Rip de la Cour canadienne de l'impôt a estimé que les opérations produisaient un effet juridique et n'étaient pas un trompe-l'œil, et que les dispositions de la Loi en matière d'évitement fiscal ne s'appliquaient pas en l'espèce.

9 The reasons for judgment of Rip T.C.C.J. are primarily concerned with the issue of whether the

Les motifs de jugement du juge Rip portent principalement sur la question de savoir si les

Canadians became members of a valid partnership. The Tax Court judge concluded that the definition of a partnership requires a relationship or an association between persons carrying on a business with a view to profit. He also concluded that the “sole purpose” of the Canadians in entering into the transactions at issue was to acquire a potential tax loss. Relying on the since overturned Federal Court of Appeal decision in *Canada v. Continental Bank Leasing Corp.*, [1996] 3 F.C. 713, the Tax Court judge found (at p. 1483) that

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.

Thus, the Tax Court judge found that the Canadians were not members of a partnership with respect to the ownership of the Dallas Apartment Complex. The Tax Court judge also dismissed the argument that the Canadians did not have to meet the criteria for the creation of a partnership because they had acquired partnership interests in an existing partnership. He held that this relationship must exist between partners whether they create a new partnership or are admitted to an existing one. Having found that the criteria of a partnership relationship were not met in the case at bar, the Tax Court judge concluded that the appeal should be dismissed.

## 2. *Federal Court of Appeal*, [2000] 1 F.C. 555

The Federal Court of Appeal (Rothstein J.A., Isaac C.J. and Décary J.A. concurring) unanimously affirmed the result reached by the Tax

Canadiens sont devenus membres d’une société de personnes valable. Le juge de la Cour de l’impôt a conclu que, suivant de la définition de société de personnes, il doit exister un lien ou une association entre des personnes exploitant une entreprise en vue de réaliser un bénéfice. Il a également jugé que le « seul objectif » que visaient les Canadiens en concluant les opérations consistait à acquérir une perte fiscale potentielle. S’appuyant sur l’arrêt de la Cour d’appel fédérale *Canada c. Continental Bank Leasing Corp.*, [1996] 3 C.F. 713, qui a depuis été infirmé, le juge de la Cour de l’impôt a estimé, à la p. 1483, que

ni l’appelant 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.

En conséquence, le juge de la Cour de l’impôt a conclu que les Canadiens n’étaient pas membres d’une société de personnes en ce qui concerne la propriété des appartements Dallas. Il a également rejeté l’argument que les Canadiens n’étaient pas tenus de satisfaire aux critères applicables à la création d’une société de personnes puisqu’ils avaient acquis des intérêts dans une société de personnes qui existait déjà. Il a jugé qu’un tel lien devait exister entre les associés, peu importe qu’ils constituent une nouvelle société de personnes ou qu’ils soient admis au sein d’une société de personnes existante. Ayant conclu à l’absence des conditions d’existence d’une relation de société de personnes en l’espèce, le juge de la Cour de l’impôt a estimé que l’appel devait être rejeté.

## 2. *La Cour d’appel fédérale*, [2000] 1 C.F. 555

La Cour d’appel fédérale (le juge Rothstein, avec l’appui du juge en chef Isaac et du juge Décary) a confirmé à l’unanimité le résultat auquel

10

11

Court judge. The Federal Court of Appeal addressed two major issues: first, was there any business being carried on with a view to profit which was ancillary to the Canadians' tax minimization objective? Second, were the Canadians partners by reason of the assignment of partnership interests in an existing partnership?

le juge de la Cour de l'impôt était parvenu. La Cour d'appel fédérale a examiné deux questions principales : Premièrement, est-ce qu'une entreprise a été exploitée en vue de réaliser un bénéfice, accessoirement à l'objectif de réduction maximale de l'impôt? Deuxièmement, les Canadiens étaient-ils des associés parce qu'ils avaient obtenu cession d'intérêts dans une société de personnes existante?

12 With regard to the first issue, the Federal Court of Appeal applied the principles enunciated by this Court in *Continental Bank Leasing Corp. v. Canada*, [1998] 2 S.C.R. 298. They considered the evidence of the Canadians' intentions and conduct in relation to each of the assets owned by the Commons at the material times. They concluded that, after the Canadians took up their assignments, there was no business carried on by the Commons. In the Federal Court of Appeal's view, once the Canadians became members of the Commons, all that took place was a series of transactions leading to the disposition of the Dallas Apartment Complex and the acquisition of the Canadian oil and gas property. Accordingly, the Federal Court of Appeal concluded that, unlike the facts in *Continental Bank, supra*, there was "no real, albeit ancillary, profit element" (para. 26) to permit the inference that a business was being carried on with a view to profit in order to satisfy the definition of partnership.

En ce qui concerne la première question en litige, les juges de la Cour d'appel fédérale ont appliqué les principes énoncés par notre Cour dans l'arrêt *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298. Ils ont tenu compte de la preuve concernant les intentions et la conduite des Canadiens relativement à chaque élément d'actif que possédait Commons à l'époque pertinente. Ils ont jugé que Commons n'avait pas exploité d'entreprise après la cession des intérêts aux Canadiens. De l'avis de la Cour d'appel fédérale, une fois que les Canadiens sont devenus membres de Commons, il y a simplement eu une série d'opérations ayant abouti à l'aliénation des appartements Dallas et à l'acquisition du bien canadien relatif au pétrole et au gaz. En conséquence, la Cour d'appel fédérale a jugé que, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire *Continental Bank, précitée*, il n'y avait pas d'« élément véritable, bien qu'accessoire, de profit » (par. 26) permettant d'inférer qu'une entreprise était exploitée en vue de réaliser un bénéfice et ainsi de respecter la définition de société de personnes.

13 With regard to the second issue, the Federal Court of Appeal held that the entry of new persons and the departure of existing partners will be considered to constitute the creation of a new partnership provided the requisite components of the definition of partnership are satisfied. Hence, the court concluded that the taking of an assignment of partnership interest does not obviate the need to comply with the definition of partnership, and that the Canadians' failure to comply with that definition rendered the alleged partnership nothing more than a collection of co-owners of property.

Pour ce qui est de la deuxième question, la Cour d'appel fédérale a estimé que l'admission de nouveaux membres et le départ d'associés existants sont considérés comme ayant pour effet d'entraîner la constitution d'une nouvelle société de personnes, pourvu que les éléments essentiels de la définition de société de personnes soient présents. La cour a donc jugé que la cession d'une participation dans une telle société n'élimine pas l'obligation de conformité à la définition de société de personnes et que, comme les Canadiens ne respectaient pas cette définition, la prétendue société de personnes n'était en conséquence rien de plus qu'un regroupement de copropriétaires de certains biens.



III. Analysis

As noted at the outset, the resolution of this appeal turns on the application of principles of the law of partnership. The principal issue is whether the appellant was a member of a valid partnership such that he could deduct partnership losses from his income pursuant to s. 96 of the Act. The secondary issue is, notwithstanding the criteria for a valid partnership, whether the taking of an assignment constituted the appellant as a partner.

In dealing with these issues in this appeal and in *Spire Freezers*, we do not find it necessary to discuss the general anti-avoidance rule that was introduced on September 13, 1988 as the transactions in these appeals took place before that date and are consequently not affected by the rule.

Section 96(1) of the Act provides as follows:

**96.** (1) Where a taxpayer is a member of a partnership, his income, non-capital loss, net capital loss, restricted farm loss and farm loss, if any, for a taxation year, or his taxable income earned in Canada for a taxation year, as the case may be, shall be computed as if

- (a) the partnership were a separate person resident in Canada;
  - (b) the taxation year of the partnership were its fiscal period;
  - (c) each partnership activity (including the ownership of property) were carried on by the partnership as a separate person, and a computation were made of the amount of
    - (i) each taxable capital gain and allowable capital loss of the partnership from the disposition of property, and
    - (ii) each income and loss of the partnership from each other source or from sources in a particular place,
- for each taxation year of the partnership;

III. L'analyse

Comme nous l'avons souligné au départ, l'issue du présent pourvoi dépend de l'application des principes du droit relatif aux sociétés de personnes. La principale question en litige consiste à déterminer si l'appelant était membre d'une société de personnes valable et pouvait en conséquence déduire de son revenu les pertes de la société conformément à l'art. 96 de la Loi. La deuxième question en litige est de savoir si, indépendamment des conditions de validité d'une société de personnes, l'appelant était devenu un associé du fait qu'il avait obtenu cession d'une participation.

Dans l'examen de ces questions dans le cadre du présent pourvoi et de l'affaire *Spire Freezers*, nous n'estimons pas nécessaire d'analyser la règle générale anti-évitement introduite le 13 septembre 1988, puisque les opérations en cause sont survenues avant cette date et ne sont donc pas visées par cette règle.

Voici le texte du par. 96(1) de la Loi :

**96.** (1) Lorsqu'un contribuable est membre d'une société, son revenu, le montant de sa perte autre qu'une perte en capital, de sa perte en capital nette, de sa perte agricole restreinte et de sa perte agricole, s'il y en a, pour une année d'imposition, ou son revenu imposable gagné au Canada pour une année d'imposition, selon le cas, est calculé comme si

- a) la société était une personne distincte résidant au Canada;
  - b) l'année d'imposition de la société correspondait à son exercice financier;
  - c) chaque activité de la société (y compris une activité relative à la propriété de biens) était exercée par celle-ci en tant que personne distincte, et comme si était établi le montant
    - (i) de chaque gain en capital imposable et de chaque perte en capital déductible de la société, découlant de la disposition de biens, et
    - (ii) de chaque revenu et perte de la société afférents à chacune des autres sources ou à des sources situées dans un endroit donné,
- pour chaque année d'imposition de la société;

14

15

16

(d) each income or loss of the partnership for a taxation year were computed as if this Act were read without reference to subsections 66.1(1), 66.2(1) and 66.4(1) and as if no deduction were permitted by section 29 of the *Income Tax Application Rules, 1971*, subsection 65(1) or section 66, 66.1, 66.2 or 66.4;

(e) each gain of the partnership from the disposition of land used in a farming business of the partnership were computed as if this Act were read without reference to paragraph 53(1)(i);

(f) the amount of the income of the partnership for a taxation year from any source or from sources in a particular place were the income of the taxpayer from that source or from sources in that particular place, as the case may be, for the taxation year of the taxpayer in which the partnership's taxation year ends, to the extent of the taxpayer's share thereof; and

(g) the amount, if any, by which

(i) the loss of the partnership for a taxation year from any source or sources in a particular case,

exceeds

(ii) in the case of a specified member (within the meaning of the definition "specified member" in subsection 248(1) if that definition were read without reference to paragraph (b) thereof) of the partnership in the year, the amount, if any, deducted by the partnership by virtue of section 37 in calculating its income for the taxation year from that source or sources in the particular place, as the case may be, and

(iii) in any other case, nil

were the loss of the taxpayer from that source or from sources in that particular place, as the case may be, for the taxation year of the taxpayer in which the partnership's taxation year ends, to the extent of the taxpayer's share thereof.

d) chaque revenu ou perte de la société pour une année d'imposition était calculé sans tenir compte des paragraphes 66.1(1), 66.2(1) et 66.4(1) et comme si aucune déduction n'était permise par l'article 29 des *Règles de 1971 concernant l'application de l'impôt sur le revenu* ou par le paragraphe 65(1) ou l'article 66, 66.1, 66.2 ou 66.4;

e) chaque gain de la société résultant de la disposition de fonds de terre utilisés dans une entreprise agricole de la société, était calculé comme si la présente loi était interprétée en faisant abstraction de l'alinéa 53(1)i);

f) le montant du revenu de la société, pour une année d'imposition, tiré d'une source quelconque ou de sources situées dans un endroit donné, constituait le revenu du contribuable tiré de cette source ou de sources situées dans cet endroit donné, selon le cas, pour l'année d'imposition du contribuable au cours de laquelle l'année d'imposition de la société se termine, jusqu'à concurrence de la part du contribuable, et

g) la perte du contribuable — à concurrence de la part dont il est tenu — résultant d'une source ou de sources situées dans un endroit donné, pour l'année d'imposition du contribuable dans laquelle l'année d'imposition de la société se termine, équivalait à l'excédent éventuel :

(i) de la perte de la société, pour une année d'imposition, résultant de cette source ou de ces sources,

sur

(ii) dans le cas d'un associé déterminé (au sens de la définition d'«associé déterminé» figurant au paragraphe 248(1), mais sans tenir compte de l'alinéa b) de celle-ci) de la société dans l'année, le montant éventuellement déduit par la société en application de l'article 37 dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition provenant de cette source ou de ces sources,

(iii) dans les autres cas, zéro.

1. *Was the Appellant a Member of a Partnership: Was He Carrying on Business in Common with a View to Profit?*

(a) The Essential Ingredients of Partnership

The term “partnership” is not defined in the Act. Partnership is a legal term derived from common law and equity as codified in various provincial and territorial partnership statutes. As a matter of statutory interpretation, it is presumed that Parliament intended that the term be given its legal meaning for the purposes of the Act: N. C. Tobias, *Taxation of Corporations, Partnerships and Trusts* (1999), at p. 21. We are of the view that, where a taxpayer seeks to deduct Canadian partnership losses through s. 96 of the Act, the taxpayer must satisfy the definition of partnership that exists under the relevant provincial or territorial law. This is consistent with Interpretation Bulletin IT-90, “What is a Partnership?” dated February 9, 1973. It is also consistent with the approach taken to the interpretation of the Act by a majority of this Court in *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. v. Canada*, [2000] 1 S.C.R. 915, 2000 SCC 36, at para. 31. It follows that even in respect of foreign partnerships, for the purposes of s. 96 of the Act, the essential elements of a partnership that exist under Canadian law must be present: for a similar approach, see *Economics Laboratory (Canada) Ltd. v. M.N.R.*, 70 D.T.C. 1208 (T.A.B.).

Each of the common law provinces has enacted its own partnership legislation based on the *Partnership Act, 1890* (U.K.), 53 & 54 Vict., c. 39. However, partnership as a concept was recognized by the courts of law and equity long before the enactment of that statute. It is perhaps not surprising that common law jurisdictions generally, and the common law provinces of Canada in particular, define partnership as a relationship comprised of the same three essential ingredients. The three essential ingredients of partnership were recently

1. *L'appellant était-il membre d'une société de personnes : Exploitait-il une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice?*

a) Les éléments essentiels d'une société de personnes

L'expression « société de personnes » n'est pas définie dans la Loi. Il s'agit d'une expression juridique venant de la common law et de l'*equity* qui a été codifiée dans diverses lois provinciales et territoriales traitant de ce type de société (qu'on appelle « société en nom collectif » dans ces lois). Sur le plan de l'interprétation législative, on présume que le législateur entendait que, pour l'application de la Loi, l'expression reçoive son sens juridique : N. C. Tobias, *Taxation of Corporations, Partnerships and Trusts* (1999), p. 21. Nous sommes d'avis que le contribuable qui désire déduire des pertes d'une société de personnes canadienne en vertu de l'art. 96 de la Loi doit satisfaire à la définition de société prévue par la loi provinciale ou territoriale applicable. Cette exigence est conforme au Bulletin d'interprétation IT-90, qui est intitulé « Qu'est-ce qu'une société? » et daté du 9 février 1973. Elle est également conforme à l'approche adoptée par les juges majoritaires de notre Cour aux fins d'interprétation de la Loi dans l'arrêt *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. c. Canada*, [2000] 1 R.C.S. 915, 2000 CSC 36, par. 31. Il s'ensuit que, pour l'application de l'art. 96 de la Loi, les éléments essentiels d'une société de personnes prévus par le droit canadien doivent être présents, même lorsqu'il s'agit de sociétés étrangères : pour une approche similaire, voir *Economics Laboratory (Canada) Ltd. c. M.R.N.*, 70 D.T.C. 1208 (C.A.I.).

Chacune des provinces de common law a adopté sa propre loi sur les sociétés en nom collectif, inspirée de la loi intitulée *Partnership Act, 1890* (R.-U.), 53 & 54 Vict., ch. 39. Cependant, le concept même de « société en nom collectif » (« société de personnes » dans la Loi) avait depuis longtemps été reconnu par les tribunaux de droit et d'*equity* avant l'édiction de la loi anglaise. Il n'est donc pas surprenant que les ressorts de common law en général, et les provinces de common law canadiennes en particulier, définissent ce type de

17

18

described by this Court in *Continental Bank, supra*, at para. 22:

Section 2 of the [Ontario] *Partnerships Act* defines partnership as “the relation that subsists between persons carrying on a business in common with a view to profit”. This wording, which is common to the majority of partnership statutes in the common law world, discloses three essential ingredients: (1) a business, (2) carried on in common, (3) with a view to profit.

19 In law, the meaning of “carrying on a business” may differ depending on the context in which it is used. Provincial partnership acts typically define “business” as including “every trade, occupation and profession”. The kinds of factors that may be relevant to determining whether there is a business are contained in the existing legal definitions. One simple definition of “carrying on trade or business” is given in *Black’s Law Dictionary* (6th ed. 1990), at p. 214: “To hold one’s self out to others as engaged in the selling of goods or services.” Another definition requires at least three elements to be present: (1) the occupation of time, attention and labour; (2) the incurring of liabilities to other persons; and (3) the purpose of a livelihood or profit: see *Gordon v. The Queen*, [1961] S.C.R. 592, per Cartwright J., dissenting but not on this point, at p. 603.

20 The existence of a valid partnership does not depend on the creation of a new business because it is sufficient that an existing business was continued. Partnerships may be formed where two parties agree to carry on the existing business of one of them. It is not necessary to show that the partners carried on a business for a long period of time. A partnership may be formed for a single

société comme étant une relation comportant les trois mêmes éléments essentiels. Ces trois éléments ont récemment été décrits ainsi par notre Cour dans l’arrêt *Continental Bank*, précité, par. 22 :

À l’article 2 de la *Loi sur les sociétés en nom collectif* [de l’Ontario], le terme société en nom collectif est défini comme étant «la relation qui existe entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice». Ce libellé, commun à la plupart des lois sur les sociétés en nom collectif dans les ressorts de common law, comporte trois éléments essentiels: (1) une entreprise, (2) exploitée en commun (3) en vue de réaliser un bénéfice.

En droit, le sens de l’expression «exploiter une entreprise» peut varier selon le contexte dans lequel cette expression est utilisée. Dans les lois provinciales sur les sociétés en nom collectif, les mots «entreprise» ou «affaires» sont généralement définis comme visant également les «commerces, occupations et professions». Les facteurs susceptibles d’être pertinents pour statuer sur l’existence d’une entreprise se trouvent dans les définitions juridiques existantes. L’ouvrage *Black’s Law Dictionary* (6<sup>e</sup> éd. 1990) donne, à la p. 214, une définition simple de l’expression «*carrying on trade or business*» ([TRADUCTION] «exploiter une entreprise»), savoir : [TRADUCTION] «Se présenter à autrui comme faisant la vente de biens ou services». Une autre définition requiert la présence d’au moins trois éléments : (1) un apport sous forme de temps, d’attention et de travail; (2) le fait de contracter des obligations envers d’autres personnes; (3) l’objectif de gagner sa vie ou de réaliser un bénéfice : voir *Gordon c. La Reine*, [1961] R.C.S. 592, le juge Cartwright, dissident mais non sur ce point, p. 603.

L’existence d’une société de personnes valable ne dépend pas de la création d’une nouvelle entreprise, car il suffit qu’une entreprise qui existait déjà ait été maintenue. Une telle société peut être formée lorsque deux parties conviennent d’exploiter ensemble l’entreprise que l’une d’elles possède déjà. Il n’est pas nécessaire d’établir que les associés ont exploité une entreprise pendant une longue

transaction. As was noted by this Court in *Continental Bank, supra*, at para. 48, “[a]s 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.” Furthermore, to establish the carrying on of a business, it is not necessary to show that the parties held meetings, entered into new transactions, or made decisions: *Continental Bank, supra*, at paras. 31-33. A business may be established even in circumstances where the sole business activity is the passive receipt of rent, as was noted by L’Heureux-Dubé J. in *Hickman Motors Ltd. v. Canada*, [1997] 2 S.C.R. 336, at para. 46:

Where machinery is rented out, the essential core operations may at times be limited to accepting rental revenue and assuming the business risk and other obligations. At any time during that period, any client could demand the execution of any of the contractual obligations, such as fixing an engine, for example. Where, because a rental business is fortunate enough to experience no mechanical breakdowns or accidents during a period of time, it “passively” accepts rental revenue and assumes business risk and obligations, it does not necessarily follow that it is not carrying on a business during that period. Holding otherwise would imply that rental businesses are “intermittent”, that is, that they carry on a business only when something goes wrong in the operations. Such a proposition is unacceptable.

In determining whether a business is carried on “in common”, it should be kept in mind that partnerships arise out of contract. The common purpose required for establishing a partnership will usually exist where the parties entered into a valid partnership agreement setting out their respective rights and obligations as partners. As was noted in *Continental Bank, supra*, at paras. 34-35, a recognition of the authority of any partner to bind the partnership is relevant, but the fact that the management of a partnership rests with a single partner

période. Une société de personnes peut être créée en vue d’une seule opération. Comme l’a souligné notre Cour dans l’arrêt *Continental Bank*, précité, par. 48, « [t]ant 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. » En outre, pour établir qu’il y avait exploitation d’une entreprise, il n’est pas nécessaire de démontrer que les parties tenaient des réunions, faisaient de nouvelles opérations ou prenaient des décisions : *Continental Bank*, précité, par. 31-33. On peut établir une entreprise même dans des circonstances où l’unique activité de celle-ci consiste à accepter passivement des revenus de location, comme l’a indiqué le juge L’Heureux-Dubé dans l’arrêt *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, par. 46 :

Lorsque de la machinerie est louée, l’essentiel des opérations peut, à l’occasion, se limiter à recevoir les revenus de location ainsi qu’à assumer le risque commercial et les autres obligations. En tout temps au cours de cette période, un client pourrait exiger l’exécution de l’une des obligations prévues au contrat, par exemple, la réparation d’un moteur. Lorsque, parce qu’elle a la chance de ne pas avoir d’ennuis ou d’accidents de nature mécanique au cours d’une certaine période, une entreprise de location accepte « passivement » les revenus de location ainsi que les risques et les obligations de nature commerciale, il ne s’ensuit pas pour autant qu’elle n’exploite pas une entreprise au cours de cette période. Toute autre conclusion laisserait implicitement supposer que les entreprises de location sont « intermittentes », c’est-à-dire qu’elles n’exploitent une entreprise que dans le cas où quelque chose ne va pas dans les opérations. Une telle proposition est inacceptable.

Pour déterminer si une entreprise est exploitée « en commun », il faut se rappeler qu’une société de personnes naît d’un contrat. L’objectif commun nécessaire à l’établissement d’une société de personnes sera habituellement présent lorsque les parties auront conclu un contrat de société valide énonçant leurs droits et obligations respectifs en tant qu’associés. Comme il a été souligné dans l’arrêt *Continental Bank*, précité, par. 34-35, la reconnaissance du pouvoir de tout associé de lier la société est certes pertinente, mais le fait que la ges-

does not mandate the conclusion that the business was not carried on in common. This is confirmed in *Lindley & Banks on Partnership* (17th ed. 1995), at p. 9, where it is pointed out that one or more parties may in fact run the business on behalf of themselves and the others without jeopardizing the legal status of the arrangement. It may be relevant if the parties held themselves out to third parties as partners, but it is also relevant if the parties did not hold themselves out to third parties as being partners. Other evidence consistent with an intention to carry on business in common includes: the contribution of skill, knowledge or assets to a common undertaking, a joint property interest in the subject-matter of the adventure, the sharing of profits and losses, the filing of income tax returns as a partnership, financial statements and joint bank accounts, as well as correspondence with third parties: see *Continental Bank, supra*, at paras. 24 and 36.

tion de celle-ci ait été confiée à un seul associé n'oblige pas à conclure que l'entreprise n'était pas exploitée en commun. Cette constatation est confirmée dans *Lindley & Banks on Partnership* (17<sup>e</sup> éd. 1995), p. 9, où l'on mentionne qu'une ou plusieurs parties peuvent, dans les faits, gérer l'entreprise pour leur propre compte et celui des autres parties sans pour autant menacer le statut juridique de l'arrangement. Ce fait peut être pertinent si les parties se sont présentées à des tiers comme étant des associés, tout comme peut l'être le fait pour les parties de ne pas se présenter comme tel. Parmi les autres éléments de preuve qui sont compatibles avec l'intention d'exploiter l'entreprise en commun, mentionnons les suivants : apport à l'entreprise commune sous forme d'habiletés, de connaissances ou de biens, propriété conjointe de l'objet de l'entreprise, partage des profits et des pertes, production de déclarations de revenus à titre de société de personnes, existence d'états financiers et de comptes bancaires conjoints et échange de correspondance avec des tiers : voir *Continental Bank, précité*, par. 24 et 36.

22

A determination of whether there exists a “view to profit” requires an inquiry into the intentions of the parties entering into an alleged partnership. At the outset, it is important to distinguish between motivation and intention. Motivation is that which stimulates a person to act, while intention is a person's objective or purpose in acting. This Court has repeatedly held that a tax motivation does not derogate from the validity of transactions for tax purposes: *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at p. 540. Similarly, a tax motivation will not derogate from the validity of a partnership where the essential ingredients of a partnership are otherwise present: *Continental Bank, supra*, at paras. 50-52. The question at this stage is whether the taxpayer can establish an intention to make a profit, whether or not he was motivated by tax considerations. For further discussion, see D. Nathanson, “Tax Motive Kills Partnership:

Pour déterminer si une entreprise est exploitée « en vue de réaliser un bénéfice », il faut se demander quelles étaient les intentions des parties lorsqu'elles auraient formé la société de personnes. Il importe au départ de distinguer la motivation de l'intention. La motivation est ce qui pousse la personne à agir, alors que l'intention est l'objectif ou la fin que vise l'acte qui a été accompli. À maintes reprises, notre Cour a jugé qu'une motivation d'ordre fiscal n'enlève rien à la validité d'opérations faites à des fins fiscales : *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, p. 540. De même, une motivation d'ordre fiscal n'enlève rien à la validité d'une société de personnes lorsque les éléments essentiels d'une telle société sont réunis : *Continental Bank, précité*, par. 50-52. À ce stade-ci, la question est de savoir si le contribuable peut établir qu'il avait l'intention de réaliser un bénéfice, peu importe s'il était motivé par des considérations fiscales. Pour une analyse plus approfondie, voir D. Nathanson, « Tax Motive Kills Partnership:

Spire Freezers (cf. *Continental Bank*)” (1999), 7 *Tax Litigation* 458.

Moreover, in *Continental Bank, supra*, this Court held that a taxpayer’s overriding intention is not determinative of whether the essential ingredient of “view to profit” is present. It will be sufficient for a taxpayer to show that there was an ancillary profit-making purpose. This flows from the following observation made in *Lindley & Banks on Partnership, supra*, at pp. 10-11, and adopted in *Continental Bank, supra*, at para. 43:

... 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”.

An ancillary purpose is by definition a lesser or subordinate purpose. In determining whether there is a view to profit courts should not adopt or employ a purely quantitative analysis. The amount of the expected profit is only one of several factors to consider. The law of partnership does not require a net gain over a determined period in order to establish that an activity is with a view to profit. For example, a partnership may incur initial losses during the start up phase of its enterprise. That does not mean that the relationship is not one of partnership, so long as the enterprise is carried on with a view to profit in the future. Therefore, where a partnership is formed with the predominant motive of acquiring a tax loss, it is not necessary to show an intention to profit by the amount

Spire Freezers (cf. *Continental Bank*) » (1999), 7 *Tax Litigation* 458.

En outre, dans l’arrêt *Continental Bank*, précité, notre Cour a jugé que l’intention prédominante du contribuable n’est pas déterminante pour statuer sur l’existence de l’élément essentiel que constitue la volonté de « réaliser un bénéfice ». Il suffit que le contribuable établisse l’existence d’un objectif accessoire visant la réalisation d’un bénéfice. Cela ressort de l’observation suivante, faite aux p. 10-11 de *Lindley & Banks on Partnership, op. cit.*, et adoptée dans l’arrêt *Continental Bank*, précité, par. 43 :

[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».

Un objectif accessoire est, par définition, un objectif subordonné ou de moindre importance. Les tribunaux appelés à décider s’il y avait intention de réaliser un bénéfice ne doivent pas adopter ou utiliser une analyse purement quantitative. Le montant du bénéfice escompté n’est qu’un des divers facteurs à considérer. Le droit relatif aux sociétés de personnes n’exige pas la réalisation d’un gain net pendant une période déterminée afin d’établir qu’une activité est exercée dans le but de réaliser un bénéfice. Par exemple, une société de personnes peut subir des pertes lors du démarrage de son entreprise. Cela ne signifie pas que la relation qui existe n’est pas une société de personnes, pourvu toujours que l’entreprise soit exploitée dans le but de réaliser un bénéfice dans le futur. En conséquence, lorsque le motif prédominant de la création d’une société de personnes est l’acquisition d’une perte fiscale, le contribuable n’a pas à établir

23

24

necessary to recoup the acquired losses or produce a net gain.

(b) The Approach to Determining Whether a Partnership Exists

25 As adopted in *Continental Bank, supra*, at para. 23, and stated in *Lindley & Banks on Partnership, supra*, 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 other words, to ascertain the existence of a partnership the courts must inquire into whether the objective, documentary evidence and the surrounding facts, including what the parties actually did, are consistent with a subjective intention to carry on business in common with a view to profit.

26 Courts must be pragmatic in their approach to the three essential ingredients of partnership. Whether a partnership has been established in a particular case will depend on an analysis and weighing of the relevant factors in the context of all the surrounding circumstances. That the alleged partnership must be considered in the totality of the circumstances prevents the mechanical application of a checklist or a test with more precisely defined parameters.

(c) Application to the Facts of the Case at Bar

27 In the case at bar, taken by themselves, the partnership agreement and other documentation indicate an intention to form a partnership. But that is not sufficient because the fundamental criteria of a valid partnership must still be met.

28 In this case, the alleged partnership held two assets: the Dallas Apartment Complex and a one percent working interest in an Alberta oil and gas property. We agree with the Federal Court of

qu’il avait l’intention de réaliser un bénéfice suffisant pour effacer les pertes acquises ou produire un gain net.

b) L’approche applicable pour statuer sur l’existence d’une société de personnes

Conformément à l’observation suivante, énoncée dans *Lindley & Banks on Partnership, op. cit.*, p. 73, et adoptée dans *Continental Bank, précité*, par. 23 : [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 ». En d’autres termes, pour statuer sur l’existence d’une société de personnes, les tribunaux doivent se demander si la preuve documentaire objective et les circonstances de l’affaire, notamment les actes concrets des parties, sont compatibles avec l’existence d’une intention subjective d’exploiter une entreprise en commun dans le but de réaliser un bénéfice.

Les tribunaux doivent se montrer pragmatiques dans l’examen des trois éléments essentiels d’une société de personnes. Pour déterminer si une telle société a été établie dans une affaire donnée, il faut analyser et soupeser les facteurs pertinents eu égard à toutes les circonstances. Le fait que l’existence de la prétendue société de personnes doive être examinée au regard de l’ensemble des circonstances est incompatible avec l’application mécanique d’une liste de contrôle ou d’un critère comportant des paramètres définis de façon plus précise.

c) L’application aux faits de l’espèce

En l’espèce, considérés seuls, le contrat de société et les autres documents indiquent l’intention de créer une société de personnes. Toutefois, cela ne suffit pas, car les conditions fondamentales d’existence d’une société de personnes valable doivent également être respectées.

En l’espèce, la prétendue société de personnes détenait deux éléments d’actif : les appartements Dallas et une participation directe de un pour cent dans un bien relatif au pétrole et au gaz en Alberta.



Appeal that the facts in this case indicate that at the time they entered into the transactions at issue, the Canadians did not intend to carry on business with a view to profit in respect of the Dallas Apartment Complex. Once the Canadians acquired their interests in the alleged partnership, the apartment complex was owned only briefly before it was disposed of in accordance with the option granted to the American partners and according to a pre-determined closing agenda. As was contemplated in *Continental Bank, supra*, a partnership can be formed for a brief period of time. It was also acknowledged in that case that the parties need not hold meetings or make decisions, and that the passive receipt of rent can constitute a business. However, in *Continental Bank, supra*, the business of the partnership was pre-existing and continued after the partnership was formed. In this case, there was no continuity of a business, in fact, one of the first acts of the alleged partnership was effectively to terminate the Commons' former business of managing the apartment complex. Furthermore, there was no evidence provided to show that the Canadians intended to make a profit during the term of their involvement with the apartment complex. Consequently, in the time between the entry of the Canadians and the disposition of the Dallas Apartment Complex, the Canadians were not, judging from all the surrounding circumstances, carrying on business in common with a view to profit in respect of that asset.

The appellant argues that he established an ancillary intention to carry on business with a view to profit by virtue of the purchase of a working interest in an oil and gas property. Here, again, the documentary evidence indicates an intention to form a partnership. Just prior to the transactions at issue in this appeal, the partnership agreement was amended to provide for investment in oil and gas as one of the purposes of the partnership. Shortly

Tout comme la Cour d'appel fédérale, nous sommes d'avis qu'il ressort des faits de la présente affaire que, à l'époque où ils ont effectué les opérations en cause, les Canadiens n'avaient pas l'intention d'exploiter une entreprise en vue de réaliser un bénéfice pour ce qui est des appartements Dallas. Après l'acquisition par les Canadiens de leurs participations dans la prétendue société de personnes, les appartements Dallas ne leur ont appartenu que brièvement avant d'être aliénés conformément à l'option consentie aux associés américains et suivant l'ordre préétabli de conclusion des diverses opérations. Comme il a été mentionné dans l'arrêt *Continental Bank*, précité, une société en nom collectif peut être créée pour une courte période. On a également reconnu dans cette affaire qu'il n'était pas nécessaire que les parties tiennent des réunions ou prennent des décisions, et que le fait d'accepter passivement des revenus de location pouvait constituer une entreprise. Cependant, dans l'arrêt *Continental Bank*, précité, l'entreprise exploitée par la société en nom collectif existait déjà avant la formation de la société et elle a continué d'être exploitée par la suite. En l'espèce, aucune entreprise n'a été maintenue; en fait, l'un des premiers gestes de la prétendue société de personnes a été de mettre fin aux activités de gestion, par Commons, des appartements Dallas. En outre, aucune preuve n'a été produite en vue d'établir que les Canadiens avaient eu l'intention de réaliser un bénéfice pendant la période où ils participaient à l'entreprise relative aux appartements Dallas. En conséquence, compte tenu de l'ensemble des circonstances, pendant la période qui s'est écoulée de l'entrée en scène des Canadiens jusqu'à l'aliénation des appartements Dallas, les Canadiens n'ont pas, à l'égard de ce bien, exploité une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice.

L'appelant soutient que l'achat de la participation directe dans un bien relatif au pétrole et au gaz établit l'existence d'une intention accessoire d'exploiter une entreprise en vue de réaliser un bénéfice. Ici encore, la preuve documentaire témoigne de l'intention de créer une société de personnes. Tout juste avant les opérations en cause dans le présent pourvoi, le contrat de société a été modifié de façon à y prévoir que l'investissement dans le

before the scheduled withdrawal of the American partners, the alleged partnership did purchase a one percent interest in an Alberta oil and gas property for \$5,000. However, as discussed above, this evidence of intention must be weighed against other factors in the context of the surrounding circumstances relating to the oil and gas property. In considering those circumstances, we are not convinced that the putative partners had the necessary intention to carry on business in common with a view to profit. It is difficult to accept that there was in fact a business being carried on when none of the factors relevant to the existence of a business supports that contention. The putative partners did not hold themselves out to others as providers of goods or services derived from their interest in the oil and gas property. They had no management duties in respect of the property. There is no evidence that the alleged partnership or its agents expended anything other than nominal time, attention or labour on the project; nor did they incur any liabilities to other persons in respect of it.

domaine du pétrole et du gaz était l'un des objets de la société de personnes. Peu de temps avant le retrait prévu des associés américains, la prétendue société de personnes a effectivement acquis, au prix de 5 000 \$, une participation de un pour cent dans un bien relatif au pétrole et au gaz en Alberta. Cependant, comme il a été vu plus tôt, cet élément de preuve touchant l'intention doit être soupesé avec d'autres facteurs, eu égard aux circonstances propres au bien relatif au pétrole et au gaz. Après avoir examiné ces circonstances, nous ne sommes pas convaincus que les supposés associés avaient, comme il se doit, l'intention d'exploiter une entreprise en commun dans le but de réaliser un bénéfice. Il est difficile d'accepter qu'une entreprise ait effectivement été exploitée alors qu'aucun des facteurs pertinents en ce qui concerne l'existence d'une entreprise n'étaye cette prétention. Les supposés associés ne se sont pas présentés à d'autres personnes comme étant des fournisseurs de biens ou services tirés du bien relatif au pétrole et au gaz dans lequel ils avaient un intérêt. Ils n'avaient aucune responsabilité quant à la gestion du bien. Il n'y a aucune preuve indiquant que la prétendue société de personnes ou ses représentants ont consacré plus qu'un apport symbolique au projet en temps, attention ou travail, ou qu'ils ont contracté des obligations envers d'autres personnes relativement au projet.

30 Furthermore, when asked at trial, the appellant could not remember the name of the management company that was operating the oil and gas well. The only evidence of an expectation of profit was a vague and self-serving assertion at trial by the appellant of an expected return of between \$1,000 and \$1,500 per year. There was no evidence that a profit was ever realized, and no financial statements were produced. The one percent interest in the oil and gas property was the sole asset of the alleged partnership and approximately two months after it was purchased it became flooded and production was suspended. No other interests in oil and gas properties were ever purchased. Not until 18 months after the shut-down of the oil and gas

En outre, lorsqu'il a été interrogé à ce sujet au procès, l'appelant ne se souvenait pas du nom de la société de gestion qui exploitait le puits de pétrole et de gaz. Le seul élément de preuve d'une expectation de profit était l'assertion vague et intéressée qu'a faite l'appelant au procès et selon laquelle il escomptait un rendement annuel de 1 000 \$ à 1 500 \$. Aucune preuve n'a établi que quelque profit ait jamais été réalisé, et aucun état financier n'a été produit. La participation directe de un pour cent dans le bien relatif au pétrole et au gaz était le seul élément d'actif de la prétendue société de personnes et, environ deux mois après l'achat du bien, le puits a été inondé et la production a été suspendue. Aucune autre participation dans des biens relatifs au pétrole et au gaz n'a été acquise. Ce n'est que 18 mois après l'arrêt de l'ex-

property did the alleged partnership purchase another asset, the Montana condominium.

Given the above circumstances, we do not accept the appellant's characterization of the Canadians' activities in respect of the oil and gas investment as carrying on business with a view to profit, even as an ancillary purpose. As stated, the time, labour and money spent on the purchase and holding of the interest in the oil and gas property was nominal; indeed, it may be that that arrangement can be viewed as co-ownership of property as found by the Federal Court of Appeal or as an isolated event or adventure as opposed to the carrying on of a business: see *Tara Exploration and Development Co. v. M.N.R.*, 70 D.T.C. 6370 (Ex. Ct.).

We agree with the trial judge that the transactions at issue were not a sham: see *Stuart Investments, supra*, at pp. 545-46. However, the trial judge also found that the purchase of the one percent interest in an oil and gas property was "nothing more than window dressing". We take that as a finding that there was no real ancillary profit-making purpose behind the appellant's involvement in the oil and gas property. Like the Federal Court of Appeal, we agree with that finding as well. In coming to this conclusion we do not adopt or employ a quantitative analysis, that is, we do not base our conclusion solely on the amount of the expected profit, although that is a factor to consider. In determining whether there is the necessary "view to profit" the courts must look at all the factors that relate to carrying on business in common with a view to profit.

In contrast, the appellants in *Spire Freezers, supra*, made a considerable investment in a pre-existing business which they continued to operate

exploitation du bien relatif au pétrole et au gaz que la prétendue société de personnes a acheté un autre bien, soit le condominium au Montana.

Compte tenu des circonstances susmentionnées, nous n'acceptons pas la prétention de l'appellant selon laquelle les activités des Canadiens relativement à leur investissement dans le domaine du pétrole et du gaz constituait l'exploitation d'une entreprise en vue de réaliser un bénéfice, pas même en tant qu'objectif accessoire. Comme il a été mentionné plus tôt, le temps, le travail et l'argent consacrés à l'achat et à la détention de la participation dans le bien relatif au pétrole et au gaz n'ont été que symboliques; de fait, cet arrangement pourrait être considéré comme la copropriété d'un bien, conclusion à laquelle est arrivée la Cour d'appel fédérale, ou comme un événement ou un projet isolé, par opposition à l'exploitation d'une entreprise : voir *Tara Exploration and Development Co. c. M.R.N.*, 70 D.T.C. 6370 (C. de l'É.).

Nous souscrivons à la conclusion du juge de première instance que les opérations en cause n'étaient pas un trompe-l'œil : voir *Stuart Investments*, précité, p. 545-546. Cependant, le juge de première instance a également estimé que l'achat de la participation directe de un pour cent dans le bien relatif au pétrole et au gaz n'était « que du camouflage ». Nous assimilons cette constatation à une conclusion que l'achat par l'appellant de la participation dans le bien relatif au pétrole et au gaz ne visait aucun objectif commercial accessoire véritable. À l'instar de la Cour d'appel fédérale, nous souscrivons également à cette constatation. Nous n'arrivons pas à cette conclusion en adoptant ou en utilisant une analyse quantitative; en d'autres mots, nous ne fondons pas notre conclusion sur le seul montant du bénéfice escompté, bien qu'il s'agisse d'un facteur à considérer. Pour déterminer si l'intention de « réaliser un bénéfice » qui est requise existe, les tribunaux doivent prendre en compte tous les facteurs qui ont trait à l'exploitation d'une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice.

Par contraste, les appelants dans l'affaire *Spire Freezers*, précitée, ont fait un investissement considérable dans une entreprise existante, qu'ils ont

31

32

33

after entering the partnership. Ultimately, they acquired an asset, an apartment building, requiring substantially more than nominal management effort. The common purpose requirement was met by the parties' having entered into a valid partnership agreement, and by the fact that they were joint owners of the apartment building, albeit briefly. The appellants in *Spire Freezers* must have entered into the transaction with a view to profit since they were apprised of the potential to make a profit from the apartment building and they clearly intended to continue that business. In that case, the requirements of partnership were met.

continué d'exploiter après avoir formé la société de personnes. Essentiellement, ils ont acquis un bien, en l'occurrence un immeuble d'habitation, qui exigeait beaucoup plus qu'un effort minimal de gestion. Les parties ont satisfait à l'exigence relative à l'objectif commun du fait qu'elles ont conclu un contrat de société valide et qu'elles ont été, quoique brièvement, propriétaires conjoints de l'immeuble d'habitation. Dans *Spire Freezers*, les appelants doivent avoir conclu l'opération en vue de réaliser un bénéfice, puisqu'ils avaient été informés de la possibilité de tirer un bénéfice de l'immeuble d'habitation et qu'ils entendaient clairement continuer d'exploiter cette entreprise. Dans cette affaire, les conditions d'existence d'une société de personnes étaient réunies.

34 In summary, it is true that the trial judge in this case did not have the benefit of this Court's reasons in *Continental Bank, supra*, and consequently, he applied the wrong law in finding against the appellant. However, after applying this Court's decision in *Continental Bank, supra*, we agree that the trial judge's finding was correct in this case. The appellant was not a member of a partnership because there was no business being carried on in common with a view to profit.

En résumé, il est vrai que, dans la présente affaire, le juge de première instance ne disposait pas des motifs exposés par notre Cour dans l'arrêt *Continental Bank*, précité, et que, en conséquence, il n'a pas appliqué les bonnes règles de droit lorsqu'il s'est prononcé contre l'appelant. Cependant, ayant appliqué cet arrêt, nous sommes d'avis que, en l'espèce, la conclusion du juge de première instance était fondée. L'appelant n'était pas membre d'une société de personnes puisqu'aucune entreprise n'était exploitée en commun en vue de réaliser un bénéfice.

2. *Does the Taking of An Assignment Obviate the Need to Comply With the Definition?*

2. *Le fait d'être cessionnaire écarte-t-il l'obligation de conformité à la définition?*

35 The appellant's alternative position is that he need not have satisfied the *Continental Bank* criteria because he and the other Canadians became partners of a valid partnership by assignment of interests in a pre-existing Texas partnership. In this regard, the appellant argues that Texas law governs and that under Texas law the criteria of carrying on business in common with a view to profit is irrelevant to the continuing validity of that partnership. There is some dispute between the parties as to whether this aspect of Texas law was adequately proven. The lower courts found that it was not because the expert witness had not turned his mind

L'autre thèse avancée par l'appelant est qu'il n'était pas tenu de satisfaire aux critères de l'arrêt *Continental Bank* étant donné que, à l'instar des autres Canadiens, il était devenu un associé d'une société de personnes valable en obtenant cession d'intérêts dans une telle société existant déjà au Texas. À cet égard, l'appelant soutient que le droit applicable est celui du Texas et que, en vertu de ce droit, le critère exigeant l'exploitation d'une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice n'est pas pertinent pour déterminer si la société était toujours valide. Les parties ne s'entendent pas encore sur la question de savoir si cet aspect du droit du Texas a été établi de façon satisfaisante. Les cours de juridiction inférieure ont estimé qu'il ne l'avait pas été, étant donné que le témoin expert

to the question of whether the essential ingredients of a partnership were necessary.

As noted above, we are of the view that, where a Canadian taxpayer seeks to deduct partnership losses through s. 96 of the Act, the taxpayer must satisfy the essential ingredients of a partnership under Canadian law. Even in respect of foreign partnerships, for the purposes of s. 96 of the Act, the essential elements of a partnership that exist under Canadian law must be present. A partnership must be that entity familiar to Canadian law, it must be more than a partnership in name only.

To accede to the appellant's alternative position would require us to accept that, by virtue of the nature of a partnership as an independent and continuing entity, a person is capable of becoming a partner by acquiring an economic interest in the partnership, notwithstanding that he or she does not possess the intention to form the definitive relationship with the other partners. A partnership can be viewed as either an independent entity or a relationship between individuals depending on the context in which it is observed. That a partnership may be considered an entity for some purposes is clear from s. 5 of the Ontario *Partnerships Act*, R.S.O. 1980, c. 370, where it is prescribed that for the sake of convenience a partnership may be referred to as a "firm" and the name under which it carries on business is called the firm name. Likewise, for income tax purposes, the income from the partnership business is calculated at the firm level. And typically, rules of civil procedure provide for actions against a partnership to be commenced and defended using the partnership name, and any order made against a partnership may be enforced against the property of the partnership, as well as the property of the partners: J. A. VanDuzer, *The Law of Partnerships and Corporations* (1997), at p. 26.

Furthermore, that a partnership has some characteristics of an entity follows from the principles

ne s'était pas arrêté à la question de savoir si la présence des éléments essentiels d'une société de personnes était nécessaire.

Comme il a été mentionné précédemment, nous sommes d'avis que le contribuable canadien qui désire déduire des pertes d'une société de personnes en application de l'art. 96 de la Loi doit satisfaire aux éléments essentiels à l'existence d'une telle société en droit canadien. Même lorsqu'il s'agit d'une société de personnes étrangère, ces éléments essentiels doivent être présents pour l'application de l'art. 96 de la Loi. La société de personnes doit correspondre à l'entité connue en droit canadien et ne pas être simplement une entité portant ce nom.

Pour retenir la seconde thèse de l'appelant, il nous faudrait accepter que, du fait qu'une société de personnes est par nature une entité indépendante et permanente, une personne peut devenir un associé de cette société en acquérant une participation financière dans celle-ci, même si cette personne n'a pas l'intention d'établir une relation fixe avec les autres associés. Une société de personnes peut, selon le contexte, être considérée comme une entité indépendante ou comme une relation entre des individus. Le fait qu'une société de personnes puisse être considérée comme une entité pour certaines fins ressort clairement de l'art. 5 de la loi ontarienne intitulée *Partnerships Act*, R.S.O. 1980, ch. 370, qui précise que, par souci de commodité, une telle société peut être appelée [TRADUCTION] « firme », et que le nom sous lequel cette société exploite son entreprise est sa « raison sociale ». De même, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, le revenu tiré de l'entreprise de la société est calculé selon les règles applicables à la firme. En outre, les règles de procédure civile précisent habituellement que, en cas d'action intentée contre une société de personnes, tant la demande que la défense doivent utiliser la raison sociale de la société, et toute ordonnance rendue contre une société peut être exécutée contre les biens de celle-ci et ceux de ses associés: J. A. VanDuzer, *The Law of Partnerships and Corporations* (1997), p. 26.

En outre, le fait qu'une société de personnes possède certains des attributs d'une entité découle

36

37

38

of partnership law relating to the dissolution of a partnership. There are some statutorily established circumstances under which the partnership is automatically deemed to be dissolved. A court may also intervene to order dissolution of the partnership in specified circumstances. Partners may also agree to dissolve the partnership upon the happening of certain events. Otherwise, an overt act by one of the partners is required to terminate the partnership and end the relationship. As well, notice to the remaining partners and possibly other persons may be necessary: see A. R. Manzer, *A Practical Guide to Canadian Partnership Law* (loose-leaf), at paras. 7.60, 7.70 and 7.150.

des principes du droit relatif aux sociétés de personnes en matière de dissolution. La loi prévoit certaines circonstances dans lesquelles la société est automatiquement réputée dissoute. Un tribunal peut également intervenir et ordonner la dissolution de la société dans des circonstances bien précises. Les associés peuvent également convenir de dissoudre la société si certains événements se produisent. Dans les autres cas, il faut un acte explicite de l'un des associés pour mettre fin à la société de personnes et à la relation. De plus, il pourrait être nécessaire de donner un avis aux associés restants et possiblement à d'autres personnes : voir A. R. Manzer, *A Practical Guide to Canadian Partnership Law* (éd. feuilles mobiles), par. 7.60, 7.70 et 7.150.

39 However, the question before us concerns the effect of an assignment of partnership interest, and whether an assignee becomes a partner by virtue of such an assignment. Under partnership law generally, an assignee of a partnership interest does not of itself convert the assignee into a partner; see *Lindley & Banks on Partnership, supra*, at pp. 556-57. For example, s. 34 of the *Alberta Partnership Act*, R.S.A. 1980, c. P-2, sets out the rights of an assignee of a partnership interest. It is conspicuous that s. 34 does not grant to an assignee the full rights of partnership, only an entitlement to share in the profits of the partnership and, upon dissolution, the assets of the partnership.

Cependant, la question dont nous sommes saisis porte sur l'effet de la cession d'une participation dans une société de personnes et consiste à déterminer si le cessionnaire devient un associé par suite d'une telle cession. En règle générale, suivant le droit relatif aux sociétés de personnes, le cessionnaire d'une participation dans une telle société ne devient pas de ce seul fait un associé de cette dernière : voir *Lindley & Banks on Partnership, op. cit.*, p. 556-557. Par exemple, l'art. 34 de la *Partnership Act*, R.S.A. 1980, ch. P-2, de l'Alberta, énonce les droits du cessionnaire d'une participation dans une société de personnes. Il est clair que l'art. 34 ne confère pas au cessionnaire tous les droits d'un associé, mais seulement le droit à une quote-part des bénéfices réalisés par la société et des biens de celle-ci en cas de dissolution.

40 In our view, for a person to become a partner by assignment there must be a valid partnership at the time of entry of the new partner. In other words, upon the entry of a new partner, the criteria of a valid partnership must be reaffirmed in order for the partnership to continue in its new form. Otherwise the partnership will continue as formerly constituted, provided there has not been an event of dissolution. A bare assignee will have only those

À notre avis, pour qu'un individu devienne un associé par suite d'une cession, il doit exister une société de personnes valable au moment où le nouvel associé est admis dans celle-ci. En d'autres termes, en cas d'admission d'un nouvel associé, l'existence des conditions de validité d'une société de personnes doit être confirmée de nouveau pour assurer le maintien de la société dans sa nouvelle forme. Autrement, la société sera maintenue dans sa forme originale, à moins que ne soit survenu un fait entraînant sa dissolution. Le simple cession-

rights and entitlements provided for in the relevant statute or partnership agreement.

It follows from fundamental principles of partnership law that in order for a person to enter and become a new partner of a valid and pre-existing partnership, that person and the existing members of the partnership must satisfy the essential elements of a valid partnership at the time of the entry of the new partner. That is, they all must be carrying on business in common with a view to profit. In this regard, we agree with the conclusion of the Federal Court of Appeal that “the entry of new persons . . . will be considered to constitute the creation of a new partnership, provided of course, that the requisite components of the definition . . . are satisfied” (para. 51). In particular, we agree with the Federal Court of Appeal’s approval of para. 3-04 of *Lindley & Banks on Partnership, supra*, where the conventional legal view is stated 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.

A validly constituted partnership, therefore, is a continuing entity so long as none of the statutory or contractual events of dissolution occurs and the composition of that partnership remains the same. A partnership agreement may facilitate a change in the composition of a partnership by providing that “the partnership continues” upon the entry or withdrawal of partners, but that does not obviate the need for persons intending to enter the partnership as partners to meet the essential criteria of a valid partnership. Those criteria are fundamental and cannot be avoided simply by contract alone. This result is consistent with the view that formation of a partnership does not depend solely on contractual arrangements but must also satisfy the essential

naire n’aura que les droits prévus par la loi applicable ou le contrat de société.

Il ressort des principes fondamentaux du droit relatif aux sociétés de personnes que, pour qu’une personne puisse être admise dans une société de personnes valable existant déjà et devenir un nouvel associé de celle-ci, cette personne et celles qui sont déjà membres de la société doivent satisfaire aux éléments essentiels à l’existence d’une société de personnes valable au moment de l’admission du nouvel associé. Elles doivent donc toutes exploiter l’entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice. À cet égard, nous souscrivons à la conclusion de la Cour d’appel fédérale que « l’admission de nouveaux membres [. . .] [est] considéré[e] 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 » (par. 51). En particulier, nous faisons nôtres, à l’instar de la Cour d’appel fédérale, les propos suivants figurant au par. 3-04 de *Lindley & Banks on Partnership, op. cit.*, qui énoncent ainsi la position juridique classique :

[TRADUCTION] 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.

Une société de personnes validement constituée est donc une entité qui continue d’exister, tant et aussi longtemps que sa composition demeure la même et que ne survient pas un des faits qui, suivant la loi ou le contrat, entraînent sa dissolution. Un contrat de société peut prévoir le maintien de la société après l’admission ou le retrait de membres, mais cela n’écarte pas l’obligation qu’ont les personnes qui entendent devenir des associés de cette société de satisfaire aux critères essentiels de validité d’une société de personnes. Ces critères sont fondamentaux et ne peuvent être écartés simplement par contrat. Une telle conclusion est compatible avec l’opinion que la formation d’une société de personnes ne dépend pas seulement des arran-

41

42

ingredients of a partnership described by this Court in *Continental Bank, supra*.

43 Since we have already found that at the time of entering into the transactions at issue the alleged partners did not possess the essential ingredients of partnership as described in *Continental Bank, supra*, we cannot accede to the appellant's position on this issue.

44 Finally, after having said this, it is important to mention that, if a person or group of persons hold themselves out as partners in a partnership, but subsequently claim not to be partners for failure to meet the essential ingredients of a valid partnership, third parties dealing with such a non-entity may well have contractual and tortious remedies against the alleged partner(s). Thus, third parties need not look behind representations of partnership in order to be assured of a remedy against the alleged partners.

#### IV. Disposition

45 For the foregoing reasons, we would dismiss the appeal with costs.

*Appeal dismissed with costs.*

*Solicitors for the appellant: Bennett Jones, Calgary.*

*Solicitor for the respondent: The Deputy Attorney General of Canada, Winnipeg.*

gements prévus par contrat, mais également du respect des éléments essentiels à l'existence d'une telle société qui ont été décrits par notre Cour dans l'arrêt *Continental Bank*, précité.

Comme nous avons déjà jugé que, au moment où ils ont conclu les opérations en cause, les prétendus associés ne satisfaisaient pas à ces éléments essentiels, nous ne pouvons retenir la thèse de l'appelant sur cette question.

Enfin, cela dit, il importe de mentionner que si une personne ou un groupe de personnes se présentent comme étant des associés d'une société de personnes, mais soutiennent ultérieurement ne pas être des associés parce qu'elles ne satisfont pas aux éléments essentiels d'une société de personnes valable, les tiers qui traitent avec une telle « non-entité » pourraient bien disposer de recours de nature contractuelle ou délictuelle contre le ou les prétendus associés. En conséquence, les tiers ne sont pas tenus de vérifier les assertions relatives à l'existence d'une société de personnes pour être certains d'avoir un recours contre les prétendus associés.

#### IV. Le dispositif

Pour les motifs qui précèdent, nous sommes d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens.

*Pourvoi rejeté avec dépens.*

*Procureurs de l'appelant: Bennett Jones, Calgary.*

*Procureur de l'intimée: Le sous-procureur général du Canada, Winnipeg.*