

A-567-93

A-567-93

Her Majesty the Queen (*Appellant*)**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

Mary Robinson and Evelyn Gertrude Robinson, The Trustees of the Percival Samuel Robinson Trust (*Respondents*)**Mary Robinson et Evelyn Gertrude Robinson, les fiduciaires de la fiducie Percival Samuel Robinson** (*intimées*)*INDEXED AS: CANADA v. ROBINSON (C.A.)**RÉPERTORIÉ: CANADA c. ROBINSON (C.A.)*

Court of Appeal, Isaac C.J., Stone and McDonald J.J.A.—Winnipeg, December 15, 1997; Ottawa, January 8, 1998.

Cour d'appel, juge en chef Isaac, juges Stone et McDonald, J.C.A.—Winnipeg, 15 décembre 1997; Ottawa, 8 janvier 1998.

Income tax — Income calculation — Appeal from T.C.C. decision trust not carrying on active business because neither exercised management role nor took any part in business of partnership under Manitoba law — Income Tax Act, s. 122(2)(c) exempting trust not carrying on active business from 29% tax rate imposed by s. 122(1) — Trust created to enter into partnership to carry on business — Partnership entered into to build, operate nursing home — Appeal allowed — S. 122(2)(c) construed in light of statutory matrix under which partnership formed, registered, operated; facts — Partnership Act of Manitoba, ss. 54, 63, when viewed in context of statute as whole, particularly s. 3 and definitions of “partnership”, “person” in s. 1, contemplating all partners of limited partnership carrying on business thereof — Persons composing partnership carry on business rather than limited partnership itself — That taking no part in management of business not meaning taxpayer not carrying on that business — That all of partners carried on business in 1988 what agreed to do pursuant to partnership agreement.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Appel d'une décision de la C.C.I. qui a statué qu'une fiducie n'a pas exploité activement une entreprise parce qu'elle n'a ni joué un rôle de gestion ni pris une part quelconque à l'exploitation de l'entreprise en vertu de la loi du Manitoba — L'art. 122(2)c de la Loi de l'impôt sur le revenu libère la fiducie qui n'a pas exploité activement une entreprise de son obligation imposée par l'art. 122(1) de payer un impôt calculé au taux de 29 % — Fiducie créée pour faire partie d'une société en nom collectif afin d'exploiter une entreprise — Société formée pour construire et exploiter une maison de santé — Appel accueilli — Interprétation de l'art. 122(2)c en fonction des faits et du régime législatif en vertu duquel la société en commandite a été créée, enregistrée et exploitée — Les art. 54 et 63 de la Loi sur les sociétés en nom collectif du Manitoba, lorsque considérés dans le contexte de l'ensemble de la loi, plus particulièrement en fonction de l'art. 3 et des définitions de l'expression «société en nom collectif» et du terme «personne» énoncées à l'art. premier, tiennent pour acquis que tous les associés d'une société en commandite exploitent l'entreprise de la société — Ce sont les personnes qui forment la société qui exploitent l'entreprise plutôt que la société en commandite elle-même — Le fait de ne pas participer à la gestion de l'entreprise ne signifie pas que le contribuable n'a pas exploité l'entreprise — Les associés ont convenu dans la convention de société d'exploiter tous ensemble l'entreprise en 1988.

This was an appeal from a Tax Court decision that a trust did not carry on any active business in 1988 because it neither exercised a management role in the partnership nor took any part in the business thereof. The trust was created in 1970 to enter into a partnership for the purpose of carrying on business. That same day, the trustees entered into a limited partnership agreement in accordance with the laws of Manitoba to build and operate a nursing home. The limited partnership retained a corporation to build the home, and it has always been operated by a management corporation. In 1988 the limited partnership carried on the business of operating a nursing home. The trust was a limited partner

Il s'agit d'un appel d'un jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt qui a statué qu'une fiducie n'a pas exploité activement une entreprise en 1988 parce qu'elle n'a ni joué un rôle de gestion dans la société ni pris part à l'exploitation de l'entreprise. La fiducie a été créée en 1970 dans le but de faire partie d'une société en nom collectif afin d'exploiter une entreprise. Le même jour, les fiduciaires concluent conformément aux lois du Manitoba une convention pour faire partie d'une société en commandite pour construire et exploiter une maison de santé. La société en commandite a retenu les services d'une corporation pour la construction de la maison, qui a toujours été exploitée par

in the limited partnership, and in 1988 derived income from the nursing home business. *Income Tax Act*, paragraph 122(2)(c) exempts an *inter vivos* trust, other than a mutual fund trust, which did not carry on any active business in the year from the application of subsection 122(1), which imposed a 29% tax rate. The Tax Court concluded that in *The Partnership Act* of Manitoba a management role in the partnership was equivalent to an active role in the business of the partnership.

The issue was whether the trust “did not carry on any active business” within the meaning of *Income Tax Act*, paragraph 122(2)(c) in 1988.

Held, the appeal should be allowed.

The statutory matrix under which the limited partnership was formed, registered and operated must be kept in mind even though, in the last analysis, it is the language of paragraph 122(2)(c) that must be construed in the light of that matrix and of the admitted facts. The appellant neither exercised a management role in the partnership nor took any part in the business. *The Partnership Act*, subsection 54(1) provides that it is only when a limited partner “takes part in the management of the partnership business” that he or she has the power to bind the partnership, and subsection 63(1) renders a limited partner, to the extent described in that subsection, “liable as if he were a general partner” if he or she “takes an active part in the business of the partnership”. These provisions do no more than to state the circumstances in which the actions of a limited partner will bind the partnership and in which a limited partner will become liable in the same way as a general partner for the debts of the partnership. They had no decisive bearing on the issue before the Court. Viewed in the context of the statute as a whole, particularly section 3 (a partnership is the relation between persons carrying on a business in common, with a view of profit), and the definitions of “partnership” and “person” in section 1, these provisions clearly contemplate that all of the partners of a limited partnership carry on the business of the partnership. Whether a partnership be limited or general under the Manitoba statute, it must consist of “persons carrying on business in common, with a view of profit”. It is, therefore, the persons who compose the partnership that carry on the business rather than the limited partnership itself. That the respondents took no part in the management of the business did not mean that it and the other limited partners did not carry on that business in conjunction with the general partners in that year. That all of the partners carried on the business in 1988 was what they had expressly agreed to do pursuant to the partnership agreement.

une société de gestion. En 1988, la société en commandite a exploité l'entreprise consistant à assurer le fonctionnement d'une maison de santé. La fiducie était une associée commanditaire dans la société en commandite et, en 1988, a tiré un revenu de l'entreprise de maison de santé. L'alinéa 122(2)c de la *Loi de l'impôt sur le revenu* exempte une fiducie non testamentaire, autre qu'une fiducie de fonds mutuels, qui n'a pas exploité activement une entreprise dans l'année, de l'application du paragraphe 122(1), qui exige le paiement d'un impôt calculé au taux de 29 p. 100. La Cour de l'impôt a conclu que, dans la *Loi sur les sociétés en nom collectif* du Manitoba, jouer un rôle de gestion dans la société équivaut à jouer un rôle actif dans l'exploitation de l'entreprise.

La question en litige est de savoir si la fiducie «n'a exploité activement une entreprise» au sens de l'alinéa 122(2)c de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en 1988.

Arrêt: l'appel doit être accueilli.

Le régime législatif en vertu duquel la société en commandite a été créée, enregistrée et exploitée doit être pris en compte mais c'est, en dernière analyse, le libellé de l'alinéa 122(2)c qui doit être interprété en regard de ce régime et des faits reconnus. L'appelante n'a jamais joué un rôle de gestion dans la société ni pris une part quelconque à l'exploitation de l'entreprise. Le paragraphe 54(1) de la *Loi sur les sociétés en nom collectif* prévoit que seul le commanditaire qui «prend part à la gestion de l'entreprise» peut lier la société, et le paragraphe 63(1) prévoit que le commanditaire est responsable, «au même titre que le commandité», dans la mesure où cette disposition le prévoit, s'il «prend une part active à l'exploitation de l'entreprise». Ces dispositions n'ont d'autre effet que de préciser les circonstances dans lesquelles les actes d'un commanditaire lient la société et celles dans lesquelles un commanditaire devient responsable des dettes de la société au même titre qu'un commandité. Elles n'ont aucun effet déterminant sur la question dont la Cour est saisie. Considérées dans le contexte de l'ensemble de la loi, et plus particulièrement de l'article 3 (une société est composée de personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice) et des définitions de l'expression «société en nom collectif» et du terme «personne», énoncées à l'article premier, ces dispositions tiennent nettement pour acquis que tous les associés d'une société en commandite exploitent l'entreprise de la société. Une société, qu'elle soit une société en nom collectif ou en commandite selon la loi du Manitoba, est composée de «personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice». Ce sont donc les personnes qui forment la société qui exploitent l'entreprise plutôt que la société en commandite elle-même. Le fait que l'intimée n'ait pas participé à la gestion de l'entreprise ne signifie pas, selon moi, qu'elle et les autres commanditaires n'ont pas exploité activement l'entreprise conjointement avec les commandités dans l'année. Les associés ont expressément convenu, dans la convention de société, d'exploiter tous ensemble l'entreprise en 1988.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Business Names Registration Act (The), S.M. 1965, c. 8.
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 115(1)(a)(ii), 122(1) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 96), (2)(c).
Limited Partnerships Act, R.S.O. 1990, c. L.16, s. 13.
Partnership Act (The), R.S.M. 1987, c. P30, ss. 1 "partnership", "person", 3, 52, 53, 54(1), 62, 63(1).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Reed (H.M.I.T.) v. Young, [1983] BTC 430 (Ch. D.); affd (1984), 59 TC 218 (C.A.); affd (1986), 59 TC 224 (H.L.); *Grocott v. R.*, [1996] 1 C.T.C. 2311; (1995), 96 DTC 1025 (T.C.C.).

DISTINGUISHED:

Minister of National Revenue v. Lane, Clifton H., [1964] Ex. C.R. 866; [1964] CTC 81; (1964), 64 DTC 5049; *Randall (R M) v The Queen*, [1985] 1 CTC 268; (1985), 85 DTC 5208 (F.C.T.D.); *Wiss v MNR*, [1972] CTC 264; (1972), 72 DTC 6231 (F.C.T.D.).

CONSIDERED:

Pszon, Re, [1964] O.R. 229 (C.A.).

REFERRED TO:

Smith v. Anderson (1880), 15 Ch. D. 247 (C.A.).

AUTHORS CITED

Hepburn, L. R. *Limited Partnerships*. Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.

APPEAL from Tax Court's decision that a trust did not carry on any active business in 1988 because it neither exercised a management role in the partnership nor took any part in the business of the partnership (*Robinson (R.S.) Trust v. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2685; (1993), 93 DTC 1179 (T.C.C.)). Appeal allowed.

COUNSEL:

Robert M. Gosman for appellant.
Robert B. Goodwin for respondents.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Business Names Registration Act (The), S.M. 1965, ch. 8.
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 115(1)a)(ii), 122(1) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 96), (2)c).
Loi sur les sociétés en commandite, L.R.O. 1990, ch. L.16, art. 13.
Loi sur les sociétés en nom collectif, L.R.M. 1987, ch. P30, art. 1 «personne», «société en nom collectif», 3, 52, 53, 54(1), 62, 63(1).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Reed (H.M.I.T.) v. Young, [1983] BTC 430 (Ch. D.); conf. par (1984), 59 TC 218 (C.A.); conf. par (1986), 59 TC 224 (H.L.); *Grocott c. R.*, [1996] 1 C.T.C. 2311; (1995), 96 DTC 1025 (C.C.I.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Minister of National Revenue v. Lane, Clifton H., [1964] R.C.É. 866; [1964] CTC 81; (1964), 64 DTC 5049; *Randall (R M) c La Reine*, [1985] 1 CTC 268; (1985), 85 DTC 5208 (C.F. 1^{re} inst.); *Wiss c MRN*, [1972] CTC 264; (1972), 72 DTC 6231 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISION EXAMINÉE:

Pszon, Re, [1964] O.R. 229 (C.A.).

DÉCISION CITÉE:

Smith v. Anderson (1880), 15 Ch. D. 247 (C.A.).

DOCTRINE

Hepburn, L. R. *Limited Partnerships*. Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.

APPEL d'un jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt qui a statué qu'une fiducie n'a pas exploité activement une entreprise en 1988 parce qu'elle n'a ni joué un rôle de gestion dans la société ni pris part à l'exploitation de l'entreprise (*Robinson (R.S.), fiducie c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2685; (1993), 93 DTC 1179 (C.C.I.)). Appel accueilli.

AVOCATS:

Robert M. Gosman pour l'appelante.
Robert B. Goodwin pour les intimées.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.

Robert B. Goodwin, Winnipeg, for respondents.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] STONE J.A.: This appeal from a judgment of the Tax Court of Canada of July 26, 1993 [*Robinson (R.S.) Trust v. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2685], and the appeals in Court file nos. A-566-97, A-568-97 and A-569-97, were heard together. All four appeals raise a common issue, namely, whether in the 1988 taxation year the particular trust “did not carry on any active business” within the meaning of paragraph 122(2)(c) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63]. If the trust did not carry on an active business in that year it will be freed of the requirement in subsection 122(1) [as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 96] to pay tax at the rate of 29% on the amount taxable for that year.

[2] Subsection 122(1) and paragraph 122(2)(c) as they stood in 1988, read as follows:

122. (1) Notwithstanding section 117, the tax payable under this Part by an *inter vivos* trust upon its amount taxable for a taxation year shall be 29% of its amount taxable for the year.

...

(2) Subsection (1) is not applicable for a taxation year of an *inter vivos* trust other than a mutual fund trust if the trust

...

(c) did not carry on any active business in the year;

[3] The case at trial was heard on an agreed statement of facts. It will be convenient here to set out the salient facts, which appear in paragraphs 6-13 of that statement:

6. By agreement made the 31st day of August, 1970, the Appellant Trust and other parties agreed to form a

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.

Robert B. Goodwin, Winnipeg, pour les intimées.

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

[1] LE JUGE STONE, J.C.A.: Il s'agit d'un appel d'un jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt le 26 juillet 1993 [*Robinson (R.S.), fiducie c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2685] et des appels formés dans les dossiers A-566-97, A-568-97 et A-569-97, qui ont été entendus simultanément. Les quatre appels soulèvent une question commune, soit celle de savoir si, au cours de l'année d'imposition 1988, la fiducie en cause «n'a exploité activement une entreprise» au sens de l'alinéa 122(2)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, ch. 63]. Si la fiducie n'a pas exploité activement une entreprise dans cette année, elle sera libérée de l'obligation imposée par le paragraphe 122(1) [mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 96] de payer un impôt calculé au taux de 29 p. 100 de son montant imposable pour l'année.

[2] Le paragraphe 122(1) et l'alinéa 122(2)c) étaient ainsi libellés en 1988:

122. (1) Par dérogation à l'article 117, l'impôt payable en vertu de la présente partie par une fiducie non testamentaire sur son montant imposable pour une année d'imposition est fixée à 29% de ce montant imposable pour l'année.

...

(2) Le paragraphe (1) ne s'applique pas dans le cas d'une année d'imposition d'une fiducie non testamentaire, autre qu'une fiducie de fonds mutuels, si elle

...

c) n'a exploité activement une entreprise dans l'année,

[3] La cause a été instruite à partir d'un exposé conjoint des faits. Il convient en l'occurrence d'exposer les faits les plus importants, énoncés aux paragraphes 6 à 13 de cet exposé:

[TRADUCTION]

6. Par une entente intervenue le 31 août 1970, la fiducie appelante et d'autres parties ont convenu de former

limited partnership in accordance with the laws of the Province of Manitoba;

7. The partners entered into the limited partnership for the purpose of carrying on the business of constructing and operating a Nursing Home called the Holiday Haven Nursing Home, and generally all matters connected with the Nursing Home business;
8. As required by the provisions of *The Partnership Act* of the Province of Manitoba, a declaration of limited partnership was made and registered as required under the provisions of *The Business Names Registration Act* of the Province of Manitoba on the 2nd day of September, 1970 and such registration has been renewed from time to time as required by law and subsists as at the date of this Notice of Appeal;
9. The limited partnership constituted as above retained a corporation, Shaker Investments Ltd., to construct the Nursing Home;
10. The operation of the said Nursing Home has always been managed by a management corporation, pursuant to written management agreements. The current manager of the business operations of the limited partnership is Shaker Investments Ltd.;
11. In the 1988 taxation year, the limited partnership, pursuant to the limited partnership agreement, carried on the business of operating a Nursing Home and all matters connected with the Nursing Home business;
12. At all relevant times, the Appellant Trust was a limited partner in the said limited partnership;
13. In its 1988 taxation year, the Appellant derived income from the Nursing Home Business;

It is not suggested that the business that was carried on in 1988 was not an "active business".

[4] The learned Tax Court Judge concluded from these facts and from certain provisions of *The Partnership Act*, R.S.M. 1987, c. P30, that the trust did not carry on any active business in 1988 because, as he put it at page 2688 of his reasons:

une société en commandite conformément à la législation de la province du Manitoba;

7. Les associés ont créé la société en commandite en vue d'exploiter une entreprise consistant à assurer la construction et le fonctionnement d'une maison de santé appelée Holiday Haven Nursing Home, ainsi que, d'une manière générale, la gestion de toutes les affaires se rapportant à cette entreprise de maison de santé;
8. Une déclaration de société en commandite a été faite en vertu des dispositions de la *Loi sur les sociétés en nom collectif* de la province du Manitoba et a été enregistrée conformément aux dispositions de *The Business Names Registration Act* de la province du Manitoba le 2 septembre 1970, et cet enregistrement a été renouvelé de temps à autre en application de la loi et est encore en vigueur à la date du présent avis d'appel;
9. La société en commandite constituée conformément à ce qui précède a retenu les services d'une corporation, la Shaker Investments Ltd., pour que celle-ci construise la maison de santé;
10. L'exploitation de cette maison de santé a toujours été assurée par une corporation de gestion, conformément à des ententes de gestion écrites. Le gestionnaire actuel des opérations de l'entreprise de la société en commandite est la Shaker Investments Ltd.;
11. Au cours de l'année d'imposition 1988, la société en commandite a, conformément à l'entente en vertu de laquelle elle a été formée, exploité l'entreprise consistant à assurer le fonctionnement d'une maison de santé et la gestion de toutes les affaires se rapportant à cette entreprise de maison de santé;
12. Durant toute la période pertinente, la fiducie appelante était une associée commanditaire dans cette société en commandite;
13. Dans son année d'imposition 1988, l'appelante a tiré un revenu de l'entreprise de maison de santé;

Rien ne laisse entendre que l'entreprise qui a été exploitée en 1988 n'était pas une «entreprise exploitée activement».

[4] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu, en se fondant sur ces faits et sur certaines dispositions de la *Loi sur les sociétés en nom collectif* du Manitoba, L.R.M. 1987, ch. P30, que la fiducie n'a pas exploité une entreprise activement en 1988 parce que, selon la page 2688 de ses motifs:

... the appellant never exercised a management role in the partnership. Nor did the appellant take any part in the business of the partnership. Thus the appellant did not carry on an active business in its 1988 taxation year.

[5] The trust was created pursuant to a written agreement dated August 31, 1970. The following "powers and authorities" conferred on the trustees under clause 42 of Schedule A to that agreement are worthy of note:

(q) ... to enter into partnership or limited partnership for the purpose of carrying on any business . . . ;

(r) ... to carry on any business or businesses either alone or in partnership . . . and do all things necessary or advisable for the carrying on of any such business or businesses . . . ;

(s) With respect to any business, enterprise or investment or venture which the Trust may own or be financially interested in the Trustees shall be empowered and authorized to delegate such duties, with the requisite powers, to any employee, manager or partner, or otherwise as they may deem proper . . . ;

(t) The net annual profit of any such business or the share of the Trust Estate in any such annual profits, shall be deemed to be the income of the Trust Estate

[6] The trustees of the trust and those of the trusts involved in the other three appeals (described as "the parties"), entered into the partnership agreement dated August 31, 1970 with two corporations, Cedar Lake Enterprises Ltd. and St. Andrews Enterprises Ltd. They acknowledged in the first recital of that agreement that they wished to "enter into a partnership for the purpose of constructing and carrying on a Nursing Home and generally all matters connected with the Nursing Home business". Clause 1 of that agreement reads in part:

Cedar Lake and St. Andrews and the Parties shall carry on business as a limited partnership pursuant to the Partnership Act, Statutes of Manitoba, 1965 Chapter 59 and amendments thereto [Emphasis added.]

Clause 2 reads:

... l'appelante n'a jamais joué un rôle de gestion dans la société. Elle n'a pas non plus pris une part quelconque à l'exploitation de l'entreprise. Ainsi, l'appelante n'a pas exploité activement une entreprise dans son année d'imposition 1988.

[5] La fiducie a été créée en vertu d'une convention écrite datée du 31 août 1970. Il vaut la peine de citer les «pouvoirs» suivants conférés aux fiduciaires par la clause 42 de l'annexe A de la convention:

[TRANSDUCTION]

q) ... faire partie d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite afin d'exploiter une entreprise . . . ;

r) ... exploiter une ou plusieurs entreprises, directement ou par l'intermédiaire d'une société de personnes . . . et prendre toutes les mesures nécessaires ou souhaitables pour exploiter chaque entreprise . . . ;

s) Relativement à une entreprise, un placement ou un projet appartenant à la fiducie ou dans lesquels elle détient un intérêt financier, les fiduciaires ont l'autorisation et le pouvoir de déléguer les fonctions, ainsi que les pouvoirs requis, à tout employé, gestionnaire ou associé, ou autrement, comme elles le jugent opportun . . . ;

t) Le bénéfice annuel net d'une telle entreprise ou la part de ce bénéfice qui revient au patrimoine de la fiducie seront réputés faire partie du revenu du patrimoine de la fiducie

[6] Les fiduciaires de la fiducie et ceux des fiducies visées par les trois autres appels (les parties) ont conclu une convention de société datée du 31 août 1970 avec deux sociétés par actions, la Cedar Lake Enterprises Ltd. et la St. Andrews Enterprises Ltd. Elles ont reconnu dans la première déclaration liminaire de cette convention qu'elles désiraient [TRANSDUCTION] «former une société pour construire et exploiter une maison de santé ainsi que, d'une manière générale, gérer toutes les affaires se rapportant à cette entreprise de maison de santé». La clause 1 de l'accord se lit en partie comme suit:

[TRANSDUCTION] Cedar Lake et St. Andrews et les Parties exploiteront une entreprise par l'intermédiaire d'une société en commandite en vertu de la *Partnership Act*, Lois du Manitoba, 1965, ch. 59, modifiée . . . [Non souligné dans l'original.]

La clause 2 se lit ainsi:

The purposes for which the partnership shall be carried on are to carry on the business of constructing and operating a Nursing Home and generally all matters connected with the Nursing Home business.

Control and management of the business together were provided for in clause 4, which reads in part:

St. Andrews and Cedar Lake together shall have sole and complete charge of the partnership and St. Andrews shall be responsible either to manage or arrange for the management of the said business and shall operate or cause the said business to be operated for the benefit of the said partnership.

[7] The limited partnership was registered on September 2, 1970 pursuant to *The Business Names Registration Act*, S.M. 1965, c. 8. All of the parties declared by this registration that “the said partnership (commenced) (intends to commence) business on the 31st day of August 1970”. Later in a “Changed or Alteration in Membership” form dated December 22, 1975, and registered pursuant to that statute, the partners declared in clause 1 that, “We have been carrying on business as a Nursing home . . . under the firm name and style of HOLIDAY HAVEN NURSING HOME”. This declaration was repeated in renewal statements that were registered by the partners on August 31, 1975 and June 19, 1980.

[8] The written management agreements into which the limited partnership entered acknowledged that the limited partnership had been “duly created and registered under the Partnership Act, Statutes of Manitoba, 1970, Chapter 30 and amendments thereto for the purpose of carrying on business as a nursing home under the firm, name and style of Holiday Haven Nursing Home”. Clause 1 of each agreement is identical. It reads:

The Partnership hereby engaged the Manager to be employed by the Partnership for the purpose of providing management and supervisory services to the Partnership in general and specifically to perform the duties for the Partnership hereinafter set forth. [Emphasis added.]

[9] As the Tax Court Judge noted, section 3 of *The Partnership Act* of Manitoba describes a “partnership”

[TRADUCTION] La société a pour objet l’exploitation d’une entreprise consistant à assurer la construction et le fonctionnement d’une maison de santé, ainsi que, d’une manière générale, la gestion de toutes les affaires se rapportant à cette entreprise de maison de santé.

Le contrôle et la gestion de l’entreprise étaient prévus par la clause 4, dont voici un extrait:

[TRADUCTION] St. Andrews et Cedar Lake assumeront ensemble et de façon exclusive la charge complète de la société et St. Andrews sera responsable de la gestion ou de la prise d’arrangements pour la gestion de l’entreprise et exploitera ou fera exploiter l’entreprise au profit de la société.

[7] La société en commandite a été enregistrée le 2 septembre 1970 sous le régime de *The Business Names Registration Act*, S.M. 1965, ch. 8. Toutes les parties ont déclaré lors de l’enregistrement que [TRADUCTION] «la société a (démarré) (l’intention de démarrer) l’entreprise le 31 août 1970». Plus tard, dans un formulaire de modification de la participation daté du 22 décembre 1975 et enregistré en vertu de cette Loi, les associés ont déclaré, dans la clause 1, [TRADUCTION] «Nous exploitons une entreprise de maison de santé . . . sous le nom commercial et la raison sociale de HOLIDAY HAVEN NURSING HOME». Cette déclaration est reprise dans les déclarations de renouvellement qui ont été enregistrées par les associés le 31 août 1975 et le 19 juin 1980.

[8] Les conventions de gestion conclues par écrit par la société en commandite reconnaissent que la société en commandite avait été [TRADUCTION] «créée et enregistrée en bonne et due forme en vertu de la *Partnership Act*, Lois du Manitoba, 1970, ch. 30, modifiée, dans le but d’exploiter une entreprise de maison de santé sous le nom commercial et la raison sociale de Holiday Haven Nursing Home». La clause 1 de chaque convention est identique. En voici le libellé:

[TRADUCTION] La société retient par les présentes les services du gestionnaire, qui est employé par la société afin de fournir des services de gestion et de supervision à la société en général et plus particulièrement d’exercer, pour la société, les fonctions décrites ci-dessous. [Non souligné dans l’original.]

[9] Comme l’a souligné le juge de la Cour de l’impôt, l’article 3 de la *Loi sur les sociétés en nom*

relationship in the following terms:

3 Partnership is the relation which subsists between persons carrying on a business in common, with a view of profit; but the relationship between members of an incorporated company or association is not a partnership within the meaning of this Act.

The Tax Court Judge also considered some of the language in sections 52 and 53, subsection 54(1), section 62 and subsection 63(1) of that statute.¹ After doing so, he concluded as follows, at pages 2687-2688:

Thus a common law partnership is the relationship between persons carrying on a business in common with a view to profit. In a limited partnership one or more persons, the "general partners", are partners within the common law concept. A limited partner contributes capital to the partnership but is not liable for its debts beyond his or her specific capital contribution unless the limited partner takes part in the management of the partnership to the knowledge of the general partners. Then the limited partner "has the power to bind the partnership" pursuant to subsection 54(1). Taking part in the management of the partnership within subsection 54(1) is synonymous with taking "an active part in the business of the partnership" as stated in subsection 63(1).

Thus in the *Partnership Act* of Manitoba a management role in the partnership is equivalent to an active role in the business of the partnership.

[10] The appellant submits that the Tax Court Judge misconstrued the effect of the Manitoba statute, and also that he paid insufficient attention to the undisputed evidence in the record. Counsel argues that the words "partnership" and "person" which appear in section 3 must be read in light of their definitions in section 1, which read:

1 . . .

"partnership" includes a limited partnership;

"person" includes a sole proprietorship, partnership, unincorporated association, syndicate or organization, a trust, and a natural person in his capacity as trustee, executor, administrator or other legal representative.

collectif du Manitoba décrit une relation de «société» dans les termes suivants:

3 La société en nom collectif désigne la relation qui existe entre les personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice; cependant, la relation qui existe entre les membres d'une compagnie ou d'une association constituée en corporation n'est pas une société en nom collectif au sens de la présente loi.

Le juge de la Cour de l'impôt a aussi examiné en partie le libellé des articles 52 et 53, du paragraphe 54(1), de l'article 62 et du paragraphe 63(1) de la Loi¹. Il a ensuite tiré la conclusion suivante, aux pages 2687 et 2688:

Donc, du point de vue de la common law, la société en nom collectif désigne la relation qui existe entre les personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice. Dans une société en commandite, une ou plusieurs personnes, soit les «commandités», sont associées au sens de la common law. Un commanditaire contribue au capital de la société, mais sa responsabilité à l'égard des dettes de cette dernière se limite à son apport, à moins qu'il ne prenne part à la gestion de la société à la connaissance des commandités. Le commanditaire a alors le pouvoir de «lier la firme» en vertu du paragraphe 54(1). Prendre part à la gestion de l'entreprise au sens du paragraphe 54(1) équivaut à prendre «une part active à l'exploitation de l'entreprise» au sens du paragraphe 63(1).

Donc, dans la *Loi sur les sociétés en nom collectif* du Manitoba, jouer un rôle de gestion dans la société équivaut à jouer un rôle actif dans l'exploitation de l'entreprise.

[10] L'appelante soutient que le juge de la Cour de l'impôt a mal interprété l'effet de la loi du Manitoba et qu'il n'a pas porté suffisamment attention à la preuve non contestée versée au dossier. L'avocat soutient que l'expression «société en nom collectif» et le terme «personne» figurant à l'article 3 doivent être interprétés en tenant compte de leurs définitions, énoncées à l'article 1:

1 . . .

«personne» S'entend en outre des entreprises à propriétaire unique, des sociétés en nom collectif, des associations, consortiums ou organismes non constitués en corporation, des fiducies ainsi que des personnes physiques agissant à titre de représentants successoraux, notamment à titre de fiduciaires, d'exécuteurs testamentaires et d'administrateurs successoraux.

«société en nom collectif» Est assimilé à la société en nom collectif la société en commandite.

The appellant contends that because a “partnership” includes a limited partnership, and is the relationship that subsists between persons—including a trust—carrying on business in common with a view of profit, the appellant, like the general partners, did carry on the business of the limited partnership in common with a view of profit. She further contends that evidence that the respondent did in fact do so is contained in the various agreements already referred to as well as in the various declarations registered by the partnership from time to time pursuant to the provisions of *The Business Names Registration Act* of Manitoba.

[11] The appellant relies on a line of cases in which it was held that a person is just as much a partner for tax purposes though he or she be a “silent” or “passive” partner: *Minister of National Revenue v. Lane, Clifton H.*, [1964] Ex. C.R. 866, at page 878; *Randall (R M) v The Queen*, [1985] 1 CTC 268 (F.C.T.D.), at page 270; *Wiss v MNR*, [1972] CTC 264 (F.C.T.D.), at page 264. I note, however, that each of these decisions concerned a general rather than a limited partnership.

[12] The respondents argue that paragraph 122(2)(c) is “taxpayer specific”. Their submissions are that the trust did not carry on any business in 1988 and that the only business that was carried on was carried on by the limited partnership. Several judicial decisions are relied upon, including that of Laidlaw J.A., speaking for himself, in *Re Pszon*, [1946] O.R. 229 (C.A.), at page 234, where he stated:

A person who devotes no time or attention or labour, by himself or by servants or employees, to the working or conduct of the affairs of an enterprise does not carry on the business of such enterprise. He might, for instance, be only financially interested. But to carry on business he must give attention, or perform labour, for the maintenance or furtherance of the undertaking, and devote time to the accomplishment of its objects.

That case involved the interpretation of bankruptcy legislation. *Smith v. Anderson* (1880), 15 Ch. D. 247

L’appelante soutient que, si une société en commandite est assimilée à une «société en nom collectif» et si cette expression désigne la relation qui existe entre les personnes—y compris une fiducie—qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice, l’appelante, comme les commandités, a exploité l’entreprise de la société en commandite en commun en vue de réaliser un bénéfice. Elle soutient de plus que la preuve établissant que l’intimée a effectivement exploité une entreprise se trouve dans les différentes conventions déjà mentionnées ainsi que dans les différentes déclarations enregistrées, à l’occasion, par la société en vertu des dispositions de *The Business Names Registration Act* du Manitoba.

[11] L’appelante s’appuie sur un courant jurisprudentiel selon lequel une personne conserve sa qualité d’associé aux fins de l’impôt, même si son rôle se limite à celui d’un associé «passif»: *Minister of National Revenue v. Lane, Clifton H.*, [1964] R.C.É. 866, à la page 878; *Randall (RM) c La Reine*, [1985] 1 CTC 268 (C.F. 1^{re} inst.), à la page 270; *Wiss c MNR*, [1972] CTC 264 (C.F. 1^{re} inst.), à la page 264. Soulignons toutefois que chacune de ces décisions touchait une société en nom collectif plutôt qu’une société en commandite.

[12] Les intimées soutiennent que l’alinéa 122(2)(c) vise «expressément le contribuable». Elles prétendent que la fiducie n’a exploité aucune entreprise en 1988 et que la seule entreprise qui a été exploitée l’a été par la société en commandite. Elles invoquent à cet égard plusieurs décisions judiciaires, dont l’opinion exprimée, en son propre nom, par le juge Laidlaw, de la Cour d’appel dans l’affaire *Re Pszon*, [1946] O.R. 229 (C.A.), à la page 234:

[TRADUCTION] La personne qui ne consacre aucun temps, aucune attention ni aucun travail, directement ou par l’intermédiaire d’un préposé ou d’un employé, au fonctionnement ou à la conduite des affaires d’une entreprise, n’exploite pas cette entreprise. Elle peut, par exemple, détenir strictement un intérêt financier. Mais pour exploiter une entreprise, elle doit s’en occuper ou accomplir un travail, pour le maintien ou l’avancement de l’entreprise et consacrer du temps à la réalisation de ses objets.

Cette cause concernait l’interprétation de la législation en matière de faillite. Les intimées invoquent aussi

(C.A.), at pages 277-279, involving the interpretation of English companies' legislation, is similarly relied upon.

[13] That the income of a partnership receives particular treatment under various provisions of the *Income Tax Act* is a point well made by L. R. Hepburn, *Limited Partnerships* (Scarborough, Carswell, 1992), at page 5-3:

The basic principles for the taxation of income, transactions between the partners and the partnership, and transactions involving partnership interests apply equally to both general and limited partnerships and their partners. The fact that the liability of certain partners may be limited does not alter the manner in which partnership income is taxed . . .

Although a partnership itself is not a taxpaying entity, the income (or loss) from the partnership activities is determined at the partnership level as if it were a separate person. Such income (or loss), whether or not actually distributed, is taxed on an annual basis in the hands of the members of the partnership according to their share. Income from the partnership generally retains its characteristics as to source and nature in the hands of the partners.

[14] The statutory matrix under which the limited partnership was formed, registered and operated must, of course, be kept in mind even though, in the last analysis, it is the language of paragraph 122(2)(c) that must be construed in light of that matrix and of the admitted facts. The question, then, is whether the trust "carried on any active business" in 1988. It is true, as the Tax Court Judge observed, that the appellant never exercised a management role in the partnership nor took any part in the business. Subsection 54(1) of *The Partnership Act* provides that it is only when a limited partner "takes part in the management of the partnership business" that he or she has power to bind the partnership, and subsection 63(1) renders a limited partner, to the extent described in that subsection, "liable as if he were a general partner" if he or she "takes an active part in the business of the partnership".

[15] In my view, the effect of these provisions do no more than state the circumstances in which the actions of a limited partner will bind the partnership as well

l'arrêt *Smith v. Anderson* (1880), 15 Ch. D. 247 (C.A.), aux pages 277 à 279, qui porte sur l'interprétation de la législation concernant les personnes morales en Angleterre.

[13] L. R. Hepburn explique bien que le revenu d'une entreprise reçoit un traitement particulier sous le régime des différentes dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans son ouvrage intitulé *Limited Partnerships* (Scarborough, Carswell, 1992), à la page 5-3:

[TRADUCTION] Les principes fondamentaux de l'imposition du revenu, des opérations entre les associés et la société et des opérations touchant les intérêts de la société s'appliquent aussi bien aux sociétés, en nom collectif et en commandite, qu'à leurs associés. Le fait que la responsabilité de certains associés puisse être limitée n'a aucune incidence sur l'imposition du revenu de la société . . .

Bien que la société même ne paie pas d'impôt, le revenu (ou la perte) tiré des activités de la société est établi au niveau de la société comme s'il s'agissait d'une personne distincte. Ce revenu (ou cette perte), qu'il soit ou non distribué en fait, est imposé annuellement au niveau des membres de la société en proportion de leur participation. Règle générale, la source et la nature du revenu de la société ne changent pas après l'imputation de ce revenu aux associés.

[14] Le régime législatif en vertu duquel la société en commandite a été créée, enregistrée et exploitée doit, bien sûr, être pris en compte mais c'est, en dernière analyse, le libellé de l'alinéa 122(2)c) qui doit être interprété en regard de ce régime et des faits reconnus. La question à résoudre est donc celle de savoir si la fiduciaire «a exploité activement une entreprise» dans l'année 1988. Il est vrai, comme l'a noté le juge de la Cour de l'impôt, que l'appelante n'a jamais joué un rôle de gestion dans la société ni pris une part quelconque à l'exploitation de l'entreprise. Le paragraphe 54(1) de la *Loi sur les sociétés en nom collectif* prévoit que seul le commanditaire qui «prend part à la gestion de l'entreprise» peut lier la société, et le paragraphe 63(1) prévoit que le commanditaire est responsable, «au même titre que le commandité», dans la mesure où cette disposition le prévoit, s'il «prend une part active à l'exploitation de l'entreprise».

[15] À mon avis, ces dispositions n'ont d'autre effet que de préciser les circonstances dans lesquelles les actes d'un commanditaire lient la société et celles dans

as the circumstances in which a limited partner may become liable in the same way that a general partner is liable for the debts of the partnership. They have no decisive bearing on the issue that is before the Court in the present case.

[16] That being said, these provisions must be viewed in the context of the statute as a whole, particularly section 3 and the definitions of “partnership” and “person” in section 1. These provisions, in my view, appear clearly to contemplate that all of the partners of a limited partnership carry on the business of the partnership. Whether a partnership be limited or general under the Manitoba statute, it must consist of “persons carrying on business in common, with a view of profit”. It is, therefore, the persons which compose the partnership that carry on the business rather than the limited partnership itself. The position of limited partners under the corresponding English statute would appear to be similar to that prevailing under the Manitoba statute. In *Reed (H.M.I.T.) v. Young*, [1983] BTC 430 (Ch. D.),² a tax case, Nourse J. stated at page 446:

For present purposes, the essential features of a limited partnership are twofold. First, there must be one or more general partners who are liable for all the debts and obligations of the firm. Secondly, there must be one or more limited partners who at the time of entering into the partnership must contribute capital (which cannot be drawn out during the continuance of the partnership) and who are not liable for the debts and obligations of the firm beyond the amount so contributed . . . There is another distinctive feature, which is that a limited partner cannot take part in the management of the partnership business and does not have power to bind the firm . . . These three features apart, there is no inordinate difference between a limited and an ordinary partnership. The result is that while the partnership is a going concern a limited partner adopts a pose as supine, and profits or loses as much or as little, as a sleeping partner in an ordinary partnership. The only difference between the two is that the sleeping partner may be rudely awoken to find that his liability for the debts and obligations of the firm is unlimited. [Emphasis added.]

[17] That the appellant took no part in the management of the business does not, in my view, mean that

lesquelles un commanditaire devient responsable des dettes de la société au même titre qu’un commandité. Elles n’ont aucun effet déterminant sur la question dont la Cour est saisie.

[16] Cela étant dit, ces dispositions doivent être considérées dans le contexte de l’ensemble de la Loi, et plus particulièrement de l’article 3 et des définitions de l’expression «société en nom collectif» et du terme «personne», énoncées à l’article 1. Ces dispositions tiennent nettement pour acquis, selon moi, que tous les associés d’une société en commandite exploitent l’entreprise de la société. Au Manitoba, une société, qu’elle soit une société en nom collectif ou en commandite, est composée de «personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice». Ce sont donc les personnes qui forment la société qui exploitent l’entreprise plutôt que la société en commandite elle-même. La situation des commanditaires sous le régime de la loi anglaise est apparemment semblable à celle des commanditaires régis par la Loi du Manitoba. Dans la décision *Reed (H.M.I.T.) v. Young*, [1983] BTC 430 (Ch. D.)², en matière fiscale, le juge Nourse a déclaré, à la page 446:

[TRADUCTION] Aux fins qui nous occupent, ‘une société en commandite comporte deux caractéristiques essentielles. Premièrement, il doit exister un ou plusieurs commandités qui sont responsables de toutes les dettes et obligations de la société. Deuxièmement, il doit exister un ou plusieurs commanditaires qui doivent, au moment où ils se joignent à la société, contribuer au capital (leur apport ne pouvant être retiré pendant l’existence de la société) et qui ne sont pas responsables des dettes et obligations de la société en sus de cet apport . . . Une autre caractéristique distinctive de la société en commandite tient au fait qu’un commandité ne peut prendre part à la gestion de l’entreprise de la société et n’a pas le pouvoir de la lier . . . Hormis ces trois caractéristiques, il n’existe pas de différence marquante entre une société en commandite et une société en nom collectif ordinaire. En bout de ligne, bien que la société soit une entreprise active, le commanditaire adopte une attitude tout aussi apathique, et il gagnera ou perdra tout autant ou aussi peu qu’un associé passif dans une société en nom collectif ordinaire. La seule différence entre les deux, c’est que l’associé passif risque de sortir brutalement de son apathie lorsqu’il constatera que sa responsabilité relative aux dettes et aux obligations de la société est illimitée. [Non souligné dans l’original.]

[17] Le fait que l’appelant n’ait pas participé à la gestion de l’entreprise ne signifie pas, selon moi, que

it and the other limited partners did not carry on that business in conjunction with the general partners in that year. Neither must the direct evidence in the record be neglected. That all of the partners carried on the business in 1988 is precisely what they expressly agreed to do pursuant to clause 1 of the August 31, 1970, partnership agreement.

[18] The recent decision of the Tax Court of Canada in *Grocott v. R.*, [1996] 1 C.T.C. 2311, supports this conclusion. That case involved a question of whether a non-resident limited partner of a limited partnership formed pursuant to Ontario's *Limited Partnerships Act*, R.S.O. 1990, c. L. 16, had derived "incomes from businesses carried on by him in Canada" within the meaning of subparagraph 115(1)(a)(ii) of the *Income Tax Act*, despite the fact that the taxpayer had taken "no part in the control of the business" in the sense described in section 13 of the Ontario statute.³ The Tax Court concluded that the taxpayer had derived income from a business carried on by him in Canada. I would here adopt the following reasoning of Bowman J.T.C.C., at pages 2316-2317:

Limited partnerships are created by statute. In Ontario, unlike certain other provinces, the *Limited Partnerships Act* is a separate statute from the *Partnerships Act*. One of the most salient features is that the liability of the limited partner is, under section 9, limited to his capital contribution. Also, under section 13 a limited partner is not liable as a general partner unless, in addition to exercising rights and powers as a limited partner, the limited partner takes part in the control of the business. Mr. Grocott took no part in the control of the business. A limited partner of course has the right to be informed as to the business of the partnership and to receive his or her share of the income. A limited partner is nonetheless a partner in a partnership. It is simply that his liability is limited by statute provided that he does not participate in running the business.

I do not think it can be said that this limitation of liability and prohibition against any active part in the control of the business means that he is not carrying on business through the partnership. A non-resident partner who did not actively participate in the business of a general partnership but who was nonetheless a participant in the profits was held in *Randall v. R.* (sub nom. *Randall v. The Queen*, [1985] 1 C.T.C. 268, 85 D.T.C. 5208 (F.C.T.D.) to be carrying on

lui et les autres commanditaires n'ont pas exploité activement l'entreprise conjointement avec les commandités dans l'année. Il ne faut pas non plus négliger la preuve directe versée au dossier. Les associés ont expressément convenu, dans la clause 1 de la convention de société du 31 août 1970, d'exploiter tous ensemble l'entreprise en 1988.

[18] La récente décision *Grocott c. La Reine*, [1996] 1 C.T.C. 2311, de la Cour canadienne de l'impôt, appuie cette conclusion. Cette affaire soulevait la question de savoir si un commanditaire non résident d'une société en commandite créée sous le régime de la *Loi sur les sociétés en commandite* de l'Ontario, L.R.O. 1990, ch. L.16, avait des «revenus tirés d'une entreprise exploitée par [lui] au Canada» au sens du sous-alinéa 115(1)(a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, même si le contribuable n'avait pas «participé à la direction de l'entreprise» au sens de l'article 13 de la loi de l'Ontario³. La Cour de l'impôt a conclu que le contribuable avait tiré un revenu d'une entreprise exploitée par lui au Canada. J'adopterais en l'espèce le raisonnement suivant retenu par le juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt, aux pages 2316 et 2317:

La création des sociétés en commandite est régie par une loi. En Ontario, contrairement à ce qu'il en est dans certaines autres provinces, la *Loi sur les sociétés en commandite* est distincte de la *Loi sur les sociétés en nom collectif*. Une des caractéristiques les plus importantes est que la responsabilité de l'associé commanditaire est, en vertu de l'article 9, limitée à son apport de capital. De plus, en vertu de l'article 13, un associé commanditaire n'a pas la même responsabilité qu'un associé gérant, à moins qu'en plus d'exercer les droits et pouvoirs d'un commanditaire, il prenne part au contrôle de l'entreprise. M. Grocott ne prenait nullement part au contrôle de l'entreprise. Un associé commanditaire a évidemment le droit d'être informé sur l'entreprise de la société de personnes et de recevoir sa part des bénéfices. Il est néanmoins associé dans une société de personnes. Il y a simplement que sa responsabilité est limitée par la loi, pourvu qu'il ne participe pas à la conduite de l'entreprise.

Je ne pense pas que l'on puisse dire que cette limitation de responsabilité et que cette interdiction de toute participation active au contrôle de l'entreprise signifient que l'appelant n'exploite pas d'entreprise par l'intermédiaire de la société de personnes. Un associé non-résident qui ne prenait pas activement part à l'entreprise d'une société en nom collectif mais participait aux bénéfices de celle-ci a, dans l'affaire *Randall c. R.* (sub nomine *Randall c. La Reine*,

business in Canada. I do not think that the fact that the partnership is a limited partnership alters the nature of the non-resident limited partner's participation. I trust that I am being neither . . . "results oriented" (*Tennant v. R. (sub nom. Tennant v. Canada)*, [1994] 2 C.T.C. 113, 94 D.T.C. 6505, 175 N.R. 332 (F.C.A.)) nor . . . "purely mechanical" (*Swantje v. R. (sub nom. Swantje v. Canada)*, [1994] 2 C.T.C. 382, 94 D.T.C. 6633, 174 N.R. 224 (F.C.A.)) in my interpretation of these provisions when I observe that it would be a rather surprising result if a non-resident who is a limited partner in a Canadian limited partnership that carried on business in Canada could escape taxation under section 115 on his Canadian source profits from the partnership on the basis that he was not carrying on business in Canada.⁴ [Footnote omitted; emphasis added.]

[19] In the result, I would allow the appeal with one set of costs in this and the other three appeals, set aside the judgment of July 26, 1993, and restore the Minister's assessment. I would grant the same relief in the other three appeals for the same reasons which, upon filing in those matters, shall constitute my reasons for doing so.

ISAAC C.J.: I agree.

MCDONALD J.A.: I agree.

¹ 52 A limited partnership may consist of one or more persons, who shall be called "general partners", and of one or more persons who contribute a specific or determinable amount, whether in cash, kind, specie, or money's worth or by any other means whatsoever, as capital of the partnership, who shall be called "limited partners".

53 Subject to section 63, general partners are jointly and severally responsible as general partners are by law; but limited partners are not liable for the debts of a limited partnership beyond the amounts by them respectively contributed to the capital of the limited partnership; except that where a limited partner has already paid into the capital of the limited partnership the amount of his contribution, he shall not be further liable for any of the debts of the partnership.

54(1) The general partners only are authorized to bind the partnership; but where a limited partner, to the knowledge of the general partners, takes part in the management of the partnership business, he has power to bind the partnership.

[1985] 1 C.T.C. 268, 85 D.T.C. 5208, (C.F. 1^{re} inst.) été considéré comme exploitant une entreprise au Canada. Je ne pense pas que le fait que la société de personnes soit une société en commandite change la nature de la participation de l'associé commanditaire non-résident. Dans mon interprétation de ces dispositions, je ne crois pas adopter une méthode «orientée vers les résultats» (*Tennant c. R. (sub nomine Tennant c. Canada)*, [1994] 2 C.T.C. 113, 94 D.T.C. 6505, 175 N.R. 332 (C.A.F.)) ou une démarche «purement mécanique» (*Swantje c. R. (sub nomine Swantje c. Canada)*, [1994] 2 C.T.C. 382, 94 D.T.C. 6633, 174 N.R. 224 (C.A.F.)) lorsque je fais remarquer que ce serait un résultat plutôt étonnant qu'un non-résident qui est associé commanditaire dans une société en commandite canadienne exploitant une entreprise au Canada puisse échapper à l'impôt en vertu de l'article 115 sur ses profits de source canadienne tirés de la société de personnes pour le motif qu'il n'exploitait pas d'entreprise au Canada⁴. [Note de bas de page omise; non souligné dans l'original.]

[19] En conséquence, j'accueillerais l'appel avec un seul mémoire de frais dans la présente instance et dans les trois autres appels, j'annulerais le jugement du 26 juillet 1993 et je rétablirais la cotisation du ministre. J'accorderais la même réparation dans les trois autres appels pour les mêmes motifs qui, une fois déposés dans ces dossiers, constitueront mes motifs à l'appui de cette réparation.

LE JUGE EN CHEF ISAAC: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE MCDONALD, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

¹ 52 La société en commandite peut être constituée de plus d'une personne, appelées «commandités», et aussi de plus d'une personne appelées «commanditaires» et qui contribuent pour une part déterminée ou à l'être, sous quelque forme que ce soit, notamment en espèces, en nature ou en valeurs, pour valoir comme capital de la société.

53 Sous réserve de l'article 63, les commandités sont conjointement et individuellement responsables au même titre que les associés en nom collectif en common law; les commanditaires ne sont pas responsables des dettes de la société en commandite au-delà du montant de leur apport de capital. Toutefois, lorsqu'un commanditaire a déjà payé sa part contributive du capital, il est dégagé de sa responsabilité envers les dettes de la société.

54(1) Seul le commandité est autorisé à lier la firme, mais le commanditaire a aussi ce pouvoir lorsque, à la connaissance des commandités, il prend part à la gestion de l'entreprise.

. . .

62 A limited partner may, by himself or his agent inspect the books of the firm and examine into the state and progress of the partnership business, and may advise as to its management.

63(1) Where a limited partner takes an active part in the business of the partnership, he is liable as if he were a general partner, to any person with whom he deals on behalf of the partnership and who does not know that he is a limited partner for all debts of the partnership.

² Appeal dismissed (1984), 59 TC 218 (C.A.); appeal dismissed (1986), 59 TC 224 (H.L.).

³ S. 13(1) of that statute reads:

13. (1) A limited partner is not liable as a general partner unless, in addition to exercising rights and powers as a limited partner, the limited partner takes part in the control of the business.

⁴ In footnote 2, Bowman J.T.C.C. compared this conclusion with that which the Tax Court reached in the present case.

. . .

62 Le commanditaire peut, lui-même ou par l'entremise de son agent, consulter les livres de la firme, étudier l'état ainsi que les progrès de l'entreprise de la société en commandite, et donner des conseils quant à sa gestion.

63(1) Le commanditaire qui prend une part active à l'exploitation de l'entreprise devient responsable pour l'ensemble des dettes de la société en commandite, au même titre que le commandité à l'égard de la personne ignorant qu'il est commanditaire et avec qui il fait affaire au nom de la société en commandite.

² Appel rejeté (1984), 59 TC 218 (C.A.); appel rejeté (1986), 59 TC 224 (Ch. des lords).

³ L'art. 13(1) de la Loi prévoit:

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

⁴ Dans la note de bas de page numéro 2, le juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt compare cette conclusion à celle tirée par la Cour de l'impôt dans la présente affaire.