

Federal Court  
of Appeal



CANADA

Cour d'appel  
fédérale

**Date: 20100127**

**Dockets: A-554-08  
A-555-08**

**Citation: 2010 FCA 32**

**CORAM: BLAIS C.J.  
LÉTOURNEAU J.A.  
TRUDEL J.A.**

**BETWEEN:**

**A-554-08**

**2753-1359 QUÉBEC INC.**

**Appellant**

**and**

**HER MAJESTY THE QUEEN**

**Respondent**

-----

**A-555-08**

**CHRISTIAN LAROUCHE**

**Appellant**

**and**

**HER MAJESTY THE QUEEN**

**Respondent**

Heard at Montréal, Quebec, on January 27, 2010.

Judgment delivered from the Bench at Montréal, Quebec, on January 27, 2010.

REASONS FOR JUDGMENT OF THE COURT BY:

LÉTOURNEAU J.A.

Federal Court  
of Appeal



CANADA

Cour d'appel  
fédérale

**Date: 20100127**

**Dockets: A-554-08  
A-555-08**

**Citation: 2010 FCA 32**

**CORAM: BLAIS C.J.  
LÉTOURNEAU J.A.  
TRUDEL J.A.**

**BETWEEN:**

**A-554-08**

**2753-1359 QUÉBEC INC.**

**Appellant**

**and**

**HER MAJESTY THE QUEEN**

**Respondent**

-----

**A-555-08**

**CHRISTIAN LAROUCHE**

**Appellant**

**and**

**HER MAJESTY THE QUEEN**

**Respondent**

**REASONS FOR JUDGMENT OF THE COURT**  
(Delivered from the Bench at Montréal, Quebec, on January 27, 2010)

**LÉTOURNEAU J.A.**

**Issue**

[1] This is an appeal of a decision of Justice Angers of the Tax Court of Canada (judge) by which he ruled that there had been a transfer of property between persons who were not dealing at arm's length within the meaning of section 160 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, 5th Supp., c. 1 (Act) and that this transfer was made without consideration.

[2] Accordingly, he dismissed the appellants' appeals regarding the notices of assessment established for the 1993, 1994, 1995 and 1996 taxation years.

[3] The appeal before this Court raises only one issue: Is the payment of dividends to the appellant a transfer of property without consideration within the meaning of section 160 of the

Act? This section reads as follows:

Tax liability re property transferred not at arm's length

**160.** (1) Where a person has, on or after May 1, 1951, transferred property, either directly or indirectly, by means of a trust or by any other means whatever, to

- (a) the person's spouse or common-law partner or a person who has since become the person's spouse or common-law partner,
- (b) a person who was under 18 years of age, or

Transfert de biens entre personnes ayant un lien de dépendance

**160.** (1) Lorsqu'une personne a, depuis le 1er mai 1951, transféré des biens, directement ou indirectement, au moyen d'une fiducie ou de toute autre façon à l'une des personnes suivantes :

- a) son époux ou conjoint de fait ou une personne devenue depuis son époux ou conjoint de fait;
- b) une personne qui était âgée de moins de 18 ans;

(c) a person with whom the person was not dealing at arm's length,

the following rules apply:

(d) the transferee and transferor are jointly and severally liable to pay a part of the transferor's tax under this Part for each taxation year equal to the amount by which the tax for the year is greater than it would have been if it were not for the operation of sections 74.1 to 75.1 of this Act and section 74 of the *Income Tax Act*, chapter 148 of the *Revised Statutes of Canada, 1952*, in respect of any income from, or gain from the disposition of, the property so transferred or property substituted therefor, and

(e) the transferee and transferor are jointly and severally liable to pay under this Act an amount equal to the lesser of

(i) the amount, if any, by which the fair market value of the property at the time it was transferred exceeds the fair market value at that time of the consideration given for the property, and

(ii) the total of all amounts each of which is an amount that the transferor is liable to pay under this Act in or in respect of the taxation year in which the property was transferred or any preceding taxation year,

but nothing in this subsection shall be deemed to limit the liability of the transferor under any other provision of this Act.

Joint liability where s. 69(11) applies

(1.1) Where a particular person or

c) une personne avec laquelle elle avait un lien de dépendance,

les règles suivantes s'appliquent :

d) le bénéficiaire et l'auteur du transfert sont solidairement responsables du paiement d'une partie de l'impôt de l'auteur du transfert en vertu de la présente partie pour chaque année d'imposition égale à l'excédent de l'impôt pour l'année sur ce que cet impôt aurait été sans l'application des articles 74.1 à 75.1 de la présente loi et de l'article 74 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, chapitre 148 des *Statuts révisés du Canada de 1952*, à l'égard de tout revenu tiré des biens ainsi transférés ou des biens y substitués ou à l'égard de tout gain tiré de la disposition de tels biens;

e) le bénéficiaire et l'auteur du transfert sont solidairement responsables du paiement en vertu de la présente loi d'un montant égal au moins élevé des montants suivants :

(i) l'excédent éventuel de la juste valeur marchande des biens au moment du transfert sur la juste valeur marchande à ce moment de la contrepartie donnée pour le bien,

(ii) le total des montants dont chacun représente un montant que l'auteur du transfert doit payer en vertu de la présente loi au cours de l'année d'imposition dans laquelle les biens ont été transférés ou d'une année d'imposition antérieure ou pour une de ces années;

aucune disposition du présent paragraphe n'est toutefois réputée limiter la responsabilité de l'auteur du transfert en vertu de quelque autre disposition de la présente loi.

Responsabilité solidaire

(1.1) Dans le cas où une personne ou une

partnership is deemed by subsection 69(11) to have disposed of a property at any time, the person referred to in that subsection to whom a benefit described in that subsection was available in respect of a subsequent disposition of the property or property substituted for the property is jointly and severally liable with each other taxpayer to pay a part of the other taxpayer's liabilities under this Act in respect of each taxation year equal to the amount determined by the formula

A - B

where

A is the total of amounts payable under this Act by the other taxpayer in respect of the year, and

B is the amount that would, if the particular person or partnership were not deemed by subsection 69(11) to have disposed of the property, be determined for A in respect of the other taxpayer in respect of the year,

but nothing under this subsection is deemed to limit the liability of the other taxpayer under any other provision of this Act.

Joint liability — tax on split income

(1.2) A parent of a specified individual is jointly and severally liable with the individual for the amount required to be added because of subsection 120.4(2) in computing the specified individual's tax payable under this Part for a taxation year if, during the year, the parent

(a) carried on a business that purchased goods or services from a business the income of which is directly or indirectly included in computing the individual's split income for the year;

(b) was a specified shareholder of a corporation that purchased goods or

société de personnes donnée est réputée par le paragraphe 69(11) avoir disposé d'un bien, la personne visée aux alinéas a) ou b) de ce paragraphe est solidairement responsable, avec chaque autre contribuable, du paiement d'une partie des sommes dont l'autre contribuable est redevable en vertu de la présente loi pour chaque année d'imposition. Cette partie correspond au résultat du calcul suivant :

A - B

où :

A représente le total des montants payables par l'autre contribuable pour l'année en vertu de la présente loi;

B le montant que représenterait l'élément A relativement à l'autre contribuable pour l'année si la personne ou la société de personnes donnée n'était pas réputée par le paragraphe 69(11) avoir disposé du bien.

Toutefois, le présent paragraphe n'a pas pour effet de limiter la responsabilité de l'autre contribuable en vertu d'une autre disposition de la présente loi.

Responsabilité solidaire

(1.2) Le père ou la mère d'un particulier déterminé est solidairement responsable, avec ce dernier, du montant à ajouter, par l'effet du paragraphe 120.4(2), dans le calcul de l'impôt payable en vertu de la présente partie par le particulier pour une année d'imposition si, au cours de l'année, le père ou la mère, selon le cas :

a) soit exploitait une entreprise qui a acheté des biens ou des services d'une entreprise dont le revenu est inclus, directement ou indirectement, dans le calcul du revenu fractionné du particulier pour l'année;

services from a business the income of which is directly or indirectly included in computing the individual's split income for the year;

(c) was a specified shareholder of a corporation, dividends on the shares of the capital stock of which were directly or indirectly included in computing the individual's split income for the year;

(d) was a shareholder of a professional corporation that purchased goods or services from a business the income of which is directly or indirectly included in computing the individual's split income for the year; or

(e) was a shareholder of a professional corporation, dividends on the shares of the capital stock of which were directly or indirectly included in computing the individual's split income for the year.

b) soit était un actionnaire déterminé d'une société qui a acheté des biens ou des services d'une entreprise dont le revenu est inclus, directement ou indirectement, dans le calcul du revenu fractionné du particulier pour l'année;

c) soit était un actionnaire déterminé d'une société dont les actions du capital-actions ont donné lieu à des dividendes qui ont été inclus, directement ou indirectement, dans le calcul du revenu fractionné du particulier pour l'année;

d) soit était un actionnaire d'une société professionnelle qui a acheté des biens ou des services d'une entreprise dont le revenu est inclus, directement ou indirectement, dans le calcul du revenu fractionné du particulier pour l'année;

e) soit était un actionnaire d'une société professionnelle dont les actions du capital-actions ont donné lieu à des dividendes qui ont été inclus, directement ou indirectement, dans le calcul du revenu fractionné du particulier pour l'année.

#### Joint liability — tax on split-pension income

(1.3) Where a pensioner and a pension transferee (as those terms are defined in section 60.03) make a joint election under section 60.03 in respect of a split-pension amount (as defined in that section) for a taxation year, they are jointly and severally, or solidarily, liable for the tax payable by the pension transferee under this Part for the taxation year to the extent that that tax payable is greater than it would have been if no amount were required to be added because of paragraph 56(1)(a.2) in computing the income of the pension transferee under this Part for the taxation year.

#### Assessment

#### Responsabilité solidaire — impôt sur le montant de pension fractionné

(1.3) Le pensionné et le cessionnaire — ces termes s'entendant au sens de l'article 60.03 — qui font le choix conjoint prévu à cet article relativement à un montant de pension fractionné, au sens du même article, pour une année d'imposition sont solidairement responsables du paiement de l'impôt à payer par le cessionnaire en vertu de la présente partie pour l'année, dans la mesure où cet impôt est supérieur à ce qu'il aurait été si aucune somme n'avait été ajoutée par l'effet de l'alinéa 56(1)a.2) dans le calcul du revenu du cessionnaire en vertu de la présente partie pour l'année.

#### Cotisation

(2) The Minister may at any time assess a taxpayer in respect of any amount payable because of this section and the provisions of this Division apply, with any modifications that the circumstances require, in respect of an assessment made under this section as though it had been made under section 152.

(2) Le ministre peut, en tout temps, établir une cotisation à l'égard d'un contribuable pour toute somme payable en vertu du présent article. Par ailleurs, les dispositions de la présente section s'appliquent, avec les adaptations nécessaires, aux cotisations établies en vertu du présent article comme si elles avaient été établies en vertu de l'article 152.

#### Discharge of liability

(3) Where a particular taxpayer has become jointly and severally liable with another taxpayer under this section in respect of part or all of a liability under this Act of the other taxpayer,

(a) a payment by the particular taxpayer on account of that taxpayer's liability shall to the extent of the payment discharge the joint liability; but  
(b) a payment by the other taxpayer on account of that taxpayer's liability discharges the particular taxpayer's liability only to the extent that the payment operates to reduce that other taxpayer's liability to an amount less than the amount in respect of which the particular taxpayer is, by this section, made jointly and severally liable.

#### Extinction de l'obligation

(3) Dans le cas où un contribuable donné devient, en vertu du présent article, solidairement responsable, avec un autre contribuable, de tout ou partie d'une obligation de ce dernier en vertu de la présente loi, les règles suivantes s'appliquent :

a) tout paiement fait par le contribuable donné au titre de son obligation éteint d'autant l'obligation solidaire;  
b) tout paiement fait par l'autre contribuable au titre de son obligation n'éteint l'obligation du contribuable donné que dans la mesure où le paiement sert à réduire l'obligation de l'autre contribuable à une somme inférieure à celle dont le contribuable donné est solidairement responsable en vertu du présent article.

#### Fair market value of undivided interest

(3.1) For the purposes of this section and section 160.4, the fair market value at any time of an undivided interest in a property, expressed as a proportionate interest in that property, is, subject to subsection (4), deemed to be equal to the same proportion of the fair market value of that property at that time.

#### Juste valeur marchande d'un droit indivis

(3.1) Pour l'application du présent article et de l'article 160.4, la juste valeur marchande, à un moment donné, d'un droit indivis sur un bien, exprimé sous forme d'un droit proportionnel sur ce bien, est réputée être égale, sous réserve du paragraphe (4), à la proportion correspondante de la juste valeur marchande du bien à ce moment.

#### Special rules re transfer of property to spouse or common-law partner

#### Règles concernant les transferts à un époux ou conjoint de fait

(4) Notwithstanding subsection 160(1), where at any time a taxpayer has transferred property to the taxpayer's spouse or common-law partner pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written separation agreement and, at that time, the taxpayer and the spouse or common-law partner were separated and living apart as a result of the breakdown of their marriage or common-law partnership, the following rules apply:

(a) in respect of property so transferred after February 15, 1984,

(i) the spouse or common-law partner shall not be liable under subsection 160(1) to pay any amount with respect to any income from, or gain from the disposition of, the property so transferred or property substituted therefor, and

(ii) for the purposes of paragraph 160(1)(e), the fair market value of the property at the time it was transferred shall be deemed to be nil, and

(b) in respect of property so transferred before February 16, 1984, where the spouse common-law partner would, but for this paragraph, be liable to pay an amount under this Act by virtue of subsection 160(1), the spouse's or common-law partner's liability in respect of that amount shall be deemed to have been discharged on February 16, 1984, but nothing in this subsection shall operate to reduce the taxpayer's liability under any other provision of this Act.

(4) Malgré le paragraphe (1), lorsqu'un contribuable a transféré un bien à son époux ou conjoint de fait en vertu d'une ordonnance ou d'un jugement d'un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit de séparation et que, au moment du transfert, le contribuable et son époux ou conjoint de fait vivaient séparément par suite de la rupture de leur mariage ou union de fait, les règles suivantes s'appliquent :

a) relativement à un bien ainsi transféré après le 15 février 1984:

(i) l'époux ou conjoint de fait ne peut être tenu, en vertu du paragraphe (1), de payer un montant relatif au revenu provenant du bien transféré ou du bien qui y est substitué ou un montant relatif au gain provenant de la disposition du bien transféré ou du bien qui y est substitué,

(ii) pour l'application de l'alinéa (1)e), la juste valeur marchande du bien au moment du transfert est réputée être nulle;

b) relativement à un bien ainsi transféré avant le 16 février 1984, lorsque l'époux ou conjoint de fait serait, sans le présent alinéa, tenu de payer un montant en application de la présente loi en vertu du paragraphe (1), il est réputé s'être acquitté de son obligation relativement à ce montant le 16 février 1984; aucune disposition du présent paragraphe n'a toutefois pour effet de réduire les obligations du contribuable en vertu d'une autre disposition de la présente loi.



**Appellants' submissions**

[4] The company 9039-0618 Québec Inc. (the assignor) transferred \$141,250 in dividends to appellant Christian Larouche and \$41,980 in dividends to appellant 2753-1359 Québec Inc. At the time of the transfer, the assignor owed income tax, interest and penalties to the federal Minister of Revenue.

[5] The fact that a transfer was made between persons who were not dealing at arm's length is not contested. However, the appellants submit that the payment of a dividend should not be considered to be a transfer without consideration as described in section 160. This submission is based on the following two lines of reasoning.

[6] First, legal ownership of a dividend must be determined on the basis of the principles of Quebec corporate and civil law. Corporate law determines the rules that apply when a dividend is illegal. Under article 910 of the *Civil Code of Québec*, a paid dividend is revenue yielded by capital invested in a company.

[7] Second, although the payment of a dividend is a transfer within the meaning of section 160, it is not made without consideration. The declaration of a dividend either creates a debt to the shareholder — in which case the payment of the debt and the release given by the shareholder are consideration, or the dividend is paid in consideration of a corresponding reduction in the value of the shares held by the shareholder — or it represents an income paid in consideration of the capital supplied by the shareholder for use by the corporation.

**Analysis of the decision and of the appellants' submissions**

[8] The appeal basically challenges well-established case law of the Supreme Court of Canada (*Newman v. M.N.R.*, [1998] 1 S.C.R. 770, *McClurg v. Canada* [1990] 3 S.C.R. 1020), of our Court (*Addison & Leye Ltd. v. Canada*, [2006] F.C.J. No. 489, *The Queen v. Gilbert*, 2007 FCA 136, *Algoa Trust v. The Queen*, A-201-93, 1998, *Fasken Estate v. Canada (Minister of National Revenue – M.N.R.)*, [1948] Ex.C.R. 580, *Riverin v. Canada*, [1999] F.C.J. No. 913, 99 D.T.C. 5356, *Delage v. Her Majesty the Queen*, A-14-01, 2002) and of the Tax Court of Canada (*Algoa Trust v. The Queen*, [1993] 1 C.T.C. 2294, *Ruffolo v. Canada*, [1998] T.C.J. No. 714, affirmed by this Court in [2000] F.C.J. No. 700, *Gosselin v. Canada*, [1996] T.C.J. No. 206, *Côté v. Canada*, [2002] T.C.J. No. 76).

[9] Dividends are property within the meaning of the Act: see subsection 248(1). According to case law, there is no doubt that the payment of dividends is a transfer of property within the meaning of section 160.

[10] In addition, it is difficult to see how the legal treatment of a dividend under corporate and civil law would prevent Parliament from regarding that dividend, for tax purposes, as a transfer of property without consideration when made by persons who are not dealing at arm's length.

[11] The purpose of section 160 is to protect the integrity of a tax debtor's assets against a transfer of that person's property to non-arm's length persons where that transfer thwarts, or

could thwart, collection of a tax debt: see *Medland v. Canada*, 98 D.T.C. 6358 (F.C.A.), *Canada v. Livingston*, 2008 FCA 89. Hence, such a transfer must be made for consideration corresponding to the fair market value of the transferred property.

**Conclusion**

[12] For these reasons, the appeal will be dismissed with costs. However, costs will be limited to one set, given the joint hearing of these two appeals.

[13] A copy of these reasons will be filed in docket A-555-08 in support of the judgment to be rendered.

“Gilles Létourneau”

---

J.A.

Certified true translation  
Michael Palles

**FEDERAL COURT OF APPEAL**

**NAMES OF COUNSEL AND SOLICITORS OF RECORD**

**DOCKET:** A-554-08

**STYLE OF CAUSE:** 2753-1359 QUÉBEC INC.  
v. HER MAJESTY THE QUEEN

**PLACE OF HEARING:** Montréal, Quebec

**DATE OF HEARING:** January 27, 2010

**REASONS FOR JUDGMENT  
OF THE COURT BY:** BLAIS C.J.  
LÉTOURNEAU J.A.  
TRUDEL J.A.

**DELIVERED FROM THE BENCH BY:** LÉTOURNEAU J.A.

**DATED:** January 27, 2010

**APPEARANCES:**

Serge Racine FOR THE APPELLANT

Nathalie Labbé FOR THE RESPONDENT

**SOLICITORS OF RECORD:**

Séguin Racine FOR THE APPELLANT  
Laval, Quebec

John H. Sims, Q.C. FOR THE RESPONDENT  
Deputy Attorney General of Canada

**FEDERAL COURT OF APPEAL**

**NAMES OF COUNSEL AND SOLICITORS OF RECORD**

**DOCKET:** A-555-08

**STYLE OF CAUSE:** CHRISTIAN LAROUCHE  
v. HER MAJESTY THE QUEEN

**PLACE OF HEARING:** Montréal, Quebec

**DATE OF HEARING:** January 27, 2010

**REASONS FOR JUDGMENT  
OF THE COURT BY:** BLAIS C.J.  
LÉTOURNEAU J.A.  
TRUDEL J.A.

**DELIVERED FROM THE BENCH BY:** LÉTOURNEAU J.A.

**DATED:** January 27, 2010

**APPEARANCES:**

Serge Racine FOR THE APPELLANT

Nathalie Labbé FOR THE RESPONDENT

**SOLICITORS OF RECORD:**

Séguin Racine FOR THE APPELLANT  
Laval, Québec

John H. Sims, Q.C. FOR THE RESPONDENT  
Deputy Attorney General of Canada