

T-3007-89

T-3007-89

John F. Timmins (*Plaintiff*)**John F. Timmins** (*demandeur*)

v.

c.

Her Majesty the Queen (*Defendant*)**Sa Majesté la Reine** (*défenderesse*)**INDEXED AS: TIMMINS v. CANADA (T.D.)****RÉPERTORIÉ: TIMMINS c. CANADA (1^{re} INST.)**

Trial Division, Wetston J.—Fredericton, April 15;
Ottawa, May 31, 1996.

Section de première instance, juge Wetston—
Fredericton, 15 avril; Ottawa, 31 mai 1996.

Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from Tax Court's dismissal of appeal from income tax reassessments, disallowing overseas employment tax deductions, credit — Taxpayer employed in Africa by Province of New Brunswick — Services performed under contract between Province, CIDA whereunder Province to provide services to establish, administer dairy farms in Malawi — Income Tax Act, s. 8(10) permitting deduction where Canadian resident performing duties of employment in country other than Canada in connection with contract under which specified employer carried on business in such countries — S. 122.3(1) replacing s. 8(10) deduction with credit — Why overseas employment tax deduction enacted — "Carried on business" meaning any activities of employer carried on for profit — Preponderant purpose test prevailing over reasonable expectation of profit test in application of ss. 8(10), 122.3(1) — Profit incidental to other purposes for entering contract i.e. humanitarian reasons, to increase employment, stimulate provincial economy — Evidence not establishing objective reasonable expectation of profit — On basis of either test, employer not carrying on business under contract — Taxpayer not eligible to claim overseas employment tax deduction, credit.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel d'une décision de la Cour de l'impôt qui rejetait l'appel du demandeur contestant les nouvelles cotisations établies en matière d'impôt sur le revenu, excluant les déductions et le crédit d'impôt pour un emploi à l'étranger — Le contribuable a travaillé en Afrique pour le compte de la province du Nouveau-Brunswick — Ses services étaient offerts aux termes d'un contrat conclu entre la province et l'ACDI dans le cadre duquel la province avait accepté de fournir des services afin d'établir et de gérer plusieurs fermes laitières au Malawi — L'art. 8(10) de la Loi de l'impôt sur le revenu autorisait la déduction lorsqu'un résident du Canada avait exercé les fonctions de son emploi dans un pays autre que le Canada dans le cadre d'un contrat en vertu duquel l'employeur désigné exploitait une entreprise dans ce ou ces pays — L'art. 122.3(1) a remplacé la déduction prévue à l'art. 8(10) par un crédit d'impôt — Raison pour laquelle la déduction fiscale concernant un emploi à l'étranger a été adoptée — L'expression «exploitait une entreprise» désigne toutes les activités que l'employeur exerce en vue de réaliser des profits — Le critère de l'objet prépondérant a préséance sur le critère de l'expectative raisonnable de profit dans l'application des art. 8(10) et 122.3(1) — Les profits étaient accessoires aux autres objectifs à l'origine de la conclusion du contrat, c'est-à-dire des raisons d'ordre humanitaire, l'augmentation des possibilités d'emploi et la stimulation de l'économie provinciale — La preuve n'établit pas qu'il y avait objectivement une expectative raisonnable de profit — Quel que soit le critère retenu, l'employeur n'exploitait pas une entreprise dans le cadre du contrat — Le contribuable n'est pas admissible à la déduction ou au crédit d'impôt pour un emploi à l'étranger.

This was an appeal from the Tax Court's dismissal of the taxpayer's appeal from income tax reassessments for 1982, 1983 and 1984. From November 1982 to November 1984, the plaintiff was employed in Malawi, Africa, by the Province of New Brunswick. He performed his duties in connection with a contract between the Province and CIDA, an agency of the Department of External Affairs. Under the contract, the Province agreed to provide ser-

Il s'agit d'un appel concernant une décision de la Cour de l'impôt qui rejetait l'appel du contribuable contestant les nouvelles cotisations établies pour les années d'imposition 1982, 1983 et 1984. De novembre 1982 à novembre 1984, le demandeur a travaillé au Malawi, en Afrique, pour le compte de la province du Nouveau-Brunswick. Il exerçait ses fonctions dans le cadre d'un contrat conclu entre la province et l'ACDI, rattachée au ministère des

vices to establish and administer several dairy farms in Malawi, in return for a fee and reimbursement of expenses. The plaintiff deducted from his income for 1982 and 1983 sums for overseas employment pursuant to *Income Tax Act*, subsection 8(10). Subsection 8(10) permitted a deduction where a Canadian resident performed the duties of his employment in a country other than Canada in connection with a contract under which the specified employer carried on business in such countries. The plaintiff claimed an overseas employment tax credit in 1984 under subsection 122.3(1) which replaced subsection 8(10). The Minister disallowed the overseas employment tax deductions and credit on the basis that the employer did not carry on business in Malawi for profit or with a reasonable expectation of profit. The issue was whether the plaintiff's employer carried on business in Malawi within the meaning of subsections 8(10) and 122.3(1).

Held, the appeal should be dismissed.

“Carried on business” in subsections 8(10) and 122.3(1) means those activities of an employer which are carried on for profit. As there was some doubt as to the meaning of “business” in subsections 8(10) and 122.3(1), it was necessary to examine the purpose of the provisions. The overseas employment tax deduction or credit was established to ease the burden imposed on Canadian employers by the application of Canadian tax rules, which were discouraging Canadian employers from using Canadian residents to perform certain foreign contracts. Subsections 8(10) and 122.3(1) thus had as an objective increasing the competitiveness of Canadian employers bidding on foreign contracts. Subsection 122.3 specifically excluded any contract carried on with CIDA. Parliament decided to exclude CIDA contracts because organizations bidding on contracts in the public sector were not bidding in the international market, in competition with foreign companies, but were bidding against each other within Canada. The overseas employment tax deduction or credit was designed to benefit an employer who bids on international contracts, not the persons employed under such contracts. The notions of decreasing costs and increasing competitiveness, envisaged by these provisions, suggest that employers who are fulfilling contracts in foreign countries must be involved in commercial activity, for the purpose of earning a profit.

The preponderant purpose test should prevail over the reasonable expectation of profit test in the application of subsections 8(10) and 122.3(1) for several reasons. The phrase to be construed was “carried on business”, which

Affaires extérieures. En vertu du contrat, la province avait accepté de fournir des services afin d'établir et de gérer plusieurs fermes laitières au Malawi, en contrepartie d'honoraires et du remboursement de certains frais. Le demandeur a déduit de son revenu pour les années 1982 et 1983 certaines sommes à titre de déductions pour un emploi à l'étranger, conformément au paragraphe 8(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ce paragraphe autorisait cette déduction lorsqu'un résident du Canada avait exercé les fonctions de son emploi dans un pays autre que le Canada dans le cadre d'un contrat en vertu duquel l'employeur désigné exploitait une entreprise dans ce ou ces pays. Pour 1984, le demandeur a réclamé un crédit d'impôt conformément au paragraphe 122.3(1) qui a remplacé le paragraphe 8(10). Le ministre a refusé les déductions et le crédit réclamés relativement à un emploi à l'étranger au motif que l'employeur n'exploitait pas une entreprise au Malawi en vue de réaliser des profits ou avec une expectative raisonnable de profit. La question consistait à savoir si l'employeur du demandeur exploitait une entreprise au Malawi au sens des paragraphes 8(10) et 122.3(1).

Jugement: l'appel doit être rejeté.

L'expression «exploitait une entreprise» utilisée aux paragraphes 8(10) et 122.3(1) désigne les activités qu'un employeur exerce en vue de réaliser des profits. Comme il y avait un certain doute sur le sens à donner au mot «entreprise» utilisé aux paragraphes 8(10) et 122.3(1), il a été nécessaire de recourir à l'objet de la disposition. La déduction ou le crédit d'impôt pour un emploi à l'étranger a été établi pour alléger le fardeau que les règles fiscales fédérales imposaient aux employeurs canadiens, et qui avaient pour effet de les dissuader d'engager des résidents canadiens pour exécuter certains contrats à l'étranger. Les paragraphes 8(10) et 122.3(1) avaient donc pour objet d'accroître la compétitivité des employeurs canadiens qui soumissionnent les contrats à l'étranger. L'article 122.3 exclut expressément tous les contrats de l'ACDI. Le législateur a décidé d'exclure les contrats de l'ACDI parce que les organismes qui soumissionnaient pour obtenir des marchés publics n'entraient pas en concurrence avec des sociétés étrangères sur les marchés internationaux, mais se faisaient concurrence à l'intérieur du Canada. La déduction ou le crédit d'impôt pour l'emploi à l'étranger a été conçu pour fournir un avantage à un employeur désireux de soumissionner des contrats internationaux, et non à des personnes qui sont embauchées en vertu de ces contrats. Les notions de diminution des coûts et de compétitivité accrue, qui sous-tendent l'adoption de ces dispositions, laissent supposer que les employeurs qui exécutent des contrats dans des pays étrangers doivent exercer une activité commerciale dans le but d'en tirer un profit.

Le critère de l'objet prépondérant devrait avoir pré-séance sur le critère de l'expectative raisonnable de profit dans l'application des paragraphes 8(10) et 122.3(1) pour plusieurs raisons. L'expression soumise à l'interprétation

does not necessarily have the same meaning as the word "business" as it is used in the Act. Expense deductibility cases which have interpreted "business" frequently applied the reasonable expectation of profit test. The preponderant purpose test has been applied in business tax and assessment cases where the main issue was whether a particular entity was carrying on business. The business loss and expense deductibility cases have focussed on a number of different issues, including the proper characterization of a source of income (property versus business income), or the characterization of a type of expense (personal versus business). The provisions at issue herein required the Court to ascertain the nature of the activities of the taxpayer's employer. The Court did not need to consider the source of income or expense deductibility; rather it had to assess the types of activities or operations in which a particular organization was engaged. These distinctions supported the view that the reasonable expectation of profit test was inappropriate with respect to subsections 8(10) and 122.3(1).

If the preponderant purpose for which an activity is carried on is the making of a profit, then the activity may be classified as a business. However, if there is another preponderant purpose to which any profit earned is merely incidental, then it will not be classified as a business. The Province entered into the CIDA contract for humanitarian reasons, to increase employment opportunities for residents of New Brunswick, and to stimulate the Province's economy. It did not enter into the contract for the main purpose of making a profit. If a small profit was realized, that would merely augment the principal benefits attained. The entire contract was funded by public money. Tight fiscal environments have forced governments to seek out new revenue sources, minimize the burden on the public, and to account for the use of public funds. This does not mean that a profit motive can be elevated to the foremost position in these circumstances. If a profit was earned, it was merely incidental to other, more significant purposes.

The plaintiff's expert witness determined that there was a small net profit over the 10-year life of the contract based on a 15% overhead. Aspects of his costing allocation were unacceptable. It is necessary to determine the full costs of the services, including both direct and indirect costs. It was not possible to determine the costs of products and services that may have been provided by other departments. Although the Department recovered a fair share of its costs in connection with the contract, the evidence did not establish that the Department objectively had a reasonable expectation of profit. On the basis of either test, the Department was not carrying on business

est «exploiter une entreprise», mais elle n'a pas nécessairement le même sens que le mot «entreprise» utilisé dans la Loi. Les causes de déductibilité des dépenses dans lesquelles le terme «entreprise» a été interprété seul ont fréquemment appliqué le critère de l'expectative raisonnable de profit. Le critère de l'objet prépondérant a été appliqué dans des causes de taxe professionnelle et d'évaluation fiscale pour déterminer si certaines entités exploitaient une entreprise. Les causes traitant de déductibilité des pertes et des dépenses d'entreprise ont mis l'accent sur un certain nombre de questions différentes, notamment la qualification appropriée d'une source de revenu (revenu tiré d'un bien par opposition à revenu tiré d'une entreprise), ou d'un type de dépenses (dépenses personnelles par opposition à dépenses d'entreprise). Les dispositions contestées en l'espèce exigent que la Cour détermine la nature des activités de l'employeur du contribuable. Il n'est pas nécessaire que la Cour examine la source du revenu ni la déductibilité des dépenses; elle doit plutôt évaluer les types d'activités ou d'opérations dans lesquelles est engagé un organisme particulier. Ces distinctions appuient l'opinion selon laquelle le critère de l'expectative raisonnable de profit n'est pas celui qu'il faut appliquer au regard des paragraphes 8(10) et 122.3(1).

Si l'objet prépondérant d'une activité est la réalisation de profits, l'activité peut alors être considérée comme une entreprise. Si, par contre, l'objet prépondérant est différent et que la réalisation de profits s'y greffe accessoirement, il ne s'agit plus alors d'une entreprise. La province a conclu le contrat avec l'ACDI pour des raisons d'ordre humanitaire, accroître le nombre d'emplois pour les résidents du Nouveau-Brunswick, et stimuler l'économie. La province n'a pas conclu le contrat dans le but premier de faire de l'argent. La réalisation d'un bénéfice, aussi mince soit-il, ne ferait que s'ajouter aux principaux avantages obtenus. La totalité du contrat a été financée par des fonds publics. Le contexte fiscal très serré a obligé les gouvernements à chercher de nouvelles sources de revenus afin de minimiser le fardeau financier sur le Trésor public et de rendre compte de l'utilisation des fonds publics. Cela ne suffit pas pour que l'on puisse affirmer que le souci de rentabilité était prépondérant dans les circonstances. Si des profits ont été réalisés, ceux-ci étaient simplement accessoires à d'autres objets beaucoup plus importants.

Le témoin expert du demandeur a conclu qu'il y avait un léger bénéfice net sur la durée de dix ans du contrat, en calculant les frais généraux à 15 %. Certains aspects de sa répartition des coûts étaient inacceptables. Il est nécessaire de déterminer la totalité des coûts des services, ce qui inclut les coûts directs et indirects. Il a été impossible de déterminer les coûts des produits et des services qui peuvent avoir été engagés par d'autres ministères. Même si le Ministère a recouvré une bonne part des coûts des services qu'il a offerts dans le cadre du contrat, la preuve n'établit pas que le Ministère avait objectivement une expectative raisonnable de profit. Que l'on se fonde sur un

under a contract during the taxation years in question. The plaintiff was eligible to claim neither the overseas employment tax deductions nor credit.

critère ou sur l'autre, le Ministère n'exploitait pas une entreprise en vertu d'un contrat pendant les années d'imposition en question. Le demandeur ne pouvait réclamer, au titre d'un emploi à l'étranger, ni les déductions fiscales ni le crédit d'impôt.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Assessment Act (The), R.S.O. 1970, c. 32, s. 7(1)(b).
Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1), ss. 8(10) (as enacted by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 2; rep. by S.C. 1984, c. 1, s. 3), (11) "specified employer" (as enacted by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 2), 9(1), 122.3(1) (as enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 66; c. 45, s. 39), (2) "specified employer" (as enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 66), 149(1)(g), (j) (as am. by S.C. 1986, c. 6, s. 15), (l) (as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 59), (5), 149.1(3)(a) (as enacted by S.C. 1976-77, c. 4, s. 60), 248(1) "business" (as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 66), "personal or living expenses".
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 9(1), 18(1)(a).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Alberta Institute on Mental Retardation v. Canada, [1987] 3 F.C. 286; [1987] 2 C.T.C. 70; (1987), 87 DTC 5306; 76 N.R. 366 (C.A.).

DISTINGUISHED:

Rolls v. Miller (1883), 53 L.J. Ch. 99; *Shaw et al. v. McNay et al.*, [1939] O.R. 369 (H.C.); *Samson, Maurice v. Minister of National Revenue*, [1943] Ex. C.R. 17; [1943] 2 D.L.R. 349; *Regional Assessment Commissioner et al. v. Caisse populaire de Hearst Ltée*, [1983] 1 S.C.R. 57; *Tonn v. Canada*, [1996] 2 F.C. 73; (1995), 96 DTC 6001; 191 N.R. 182 (C.A.).

CONSIDERED:

Canadian Marconi Co v The Queen, [1984] CTC 319; (1984), 84 DTC 6267 (F.C.A.); revd *Canadian Marconi v. R.*, [1986] 2 S.C.R. 522; (1986), 33 D.L.R. (4th) 481; [1986] 2 C.T.C. 465; 86 DTC 6526; 70 N.R. 174; *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3; (1994), 95 DTC 5017; 171 N.R. 161; 63 Q.A.C. 161; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; [1994] 2 C.T.C. 25; (1994), 94 DTC 6314; 168 N.R. 16; *Alberta (Treasury Branches) v. M.N.R.*; *Toronto-*

LOIS ET RÈGLEMENTS

Assessment Act (The), R.S.O. 1970, ch. 32, art. 7(1)(b).
Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 1), art. 8(10) (édicte par S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 2; abrogé par S.C. 1984, ch. 1, art. 3), (11) «employeur désigné» (édicte par S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 2), 9(1), 122.3(1) (édicte par S.C. 1984, ch. 1, art. 66; ch. 45, art. 39), (2) «employeur désigné» (édicte par S.C. 1984, ch. 1, art. 66), 149(1)(g), (j) (mod. par S.C. 1986, ch. 6, art. 15), (l) (mod. par S.C. 1976-77, ch. 4, art. 59), (5), 149.1(3)(a) (édicte par S.C. 1976-77, ch. 4, art. 60), 248(1) «entreprise» ou «affaire» (mod. par S.C. 1979, ch. 5, art. 66), «frais personnels ou de subsistance».
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 9(1), 18(1)(a).

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

Alberta Institute on Mental Retardation c. Canada, [1987] 3 C.F. 286; [1987] 2 C.T.C. 70; (1987), 87 DTC 5306; 76 N.R. 366 (C.A.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Rolls v. Miller (1883), 53 L.J. Ch. 99; *Shaw et al. v. McNay et al.*, [1939] O.R. 369 (H.C.); *Samson, Maurice v. Minister of National Revenue*, [1943] R.C.É. 17; [1943] 2 D.L.R. 349; *Commissaire régional à l'évaluation et autre c. Caisse populaire de Hearst Ltée*, [1983] 1 R.C.S. 57; *Tonn c. Canada*, [1996] 2 C.F. 73; (1995), 96 DTC 6001; 191 N.R. 182 (C.A.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Canadian Marconi Co c La Reine, [1984] CTC 319; (1984), 84 DTC 6267 (C.A.F.); inf. par *Canadian Marconi c. R.*, [1986] 2 R.C.S. 522; (1986), 33 D.L.R. (4th) 481; [1986] 2 C.T.C. 465; 86 DTC 6526; 70 N.R. 174; *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3; (1994), 95 DTC 5017; 171 N.R. 161; 63 Q.A.C. 161; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; [1994] 2 C.T.C. 25; (1994), 94 DTC 6314; 168 N.R. 16; *Alberta (Treasury Branches) c. M.N.R.*; *Banque*

Dominion Bank v. M.N.R., [1996] 1 S.C.R. 963; *Elm Ridge Country Club Inc. v. M.N.R.*, [1995] 2 C.T.C. 2810; (1995), 95 DTC 715 (T.C.C.).

Toronto-Dominion c. M.R.N. [1996] 1 R.C.S. 963; *Elm Ridge Country Club Inc. c. M.R.N.*, [1995] 2 C.T.C. 2810; (1995), 95 DTC 715 (C.C.I.).

REFERRED TO:

Stubart Investments Ltd. v. The Queen, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103; [1995] 2 C.T.C. 369; (1995), 95 DTC 5551; *Smith v. Anderson* (1880), 15 Ch. D. 247 (C.A.); *Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480; (1977), 77 D.L.R. (3d) 112; [1977] CTC 310; 77 DTC 5213; 15 N.R. 476; *Windsor-Essex County Real Estate Board and City of Windsor et al., Re* (1974), 6 O.R. (2d) 21 (C.A.); *Lorentz (V) v MNR*, [1985] 1 CTC 2144; (1985), 85 DTC 131 (T.C.C.).

DÉCISIONS CITÉES:

Stubart Investments Ltd. c. La Reine, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103; [1995] 2 C.T.C. 369; (1995), 95 DTC 5551; *Smith v. Anderson* (1880), 15 Ch. D. 247 (C.A.); *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480; (1977), 77 D.L.R. (3d) 112; [1977] CTC 310; 77 DTC 5213; 15 N.R. 476; *Windsor-Essex County Real Estate Board and City of Windsor et al., Re* (1974), 6 O.R. (2d) 21 (C.A.); *Lorentz (V) c MRN*, [1985] 1 CTC 2144; (1985), 85 DTC 131 (C.C.I.).

AUTHORS CITED

Driedger, E. A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
Hogg, Peter W. and J. E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*. Scarborough, Ont.: Carswell, 1995.
Income Tax Act and Regulations, Department of Finance Technical Notes, 4th ed., Consolidated to 1992. Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.
Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 5th ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1995.
Revenue Canada, Taxation. *Interpretation Bulletin IT-497R*, August 30, 1985.

DOCTRINE

Driedger, E. A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
Hogg, Peter W. et J. E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*. Scarborough, Ont.: Carswell, 1995.
Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 5th ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1995.
Ministère des Finances. «Renseignements supplémentaires» dans *Documents budgétaires*. Ottawa: Ministère des Finances, le 11 décembre 1970.
Revenu Canada Impôt. *Bulletin d'interprétation IT-497R*, le 30 août 1985.

APPEAL from Tax Court's dismissal of plaintiff's appeal from income tax reassessments, disallowing overseas employment tax deductions and credit. Appeal dismissed.

APPEL concernant le refus de la Cour de l'impôt d'accueillir l'appel du demandeur contestant les nouvelles cotisations en matière d'impôt sur le revenu, refusant les déductions fiscales et le crédit d'impôt pour un emploi à l'étranger. Appel rejeté.

COUNSEL:

David D. Eidt and *R. Bruce Eddy* for plaintiff.
André LeBlanc for defendant.

AVOCATS:

David D. Eidt et *R. Bruce Eddy*, pour le demandeur.
André LeBlanc, pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Eddy, Young, Hoyt & Downs, Fredericton, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

PROCUREURS:

Eddy, Young, Hoyt & Downs, Fredericton, pour le demandeur.
Le sous-procureur général du Canada, pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

1 WETSTON J.: This is an appeal by way of trial *de novo* from a decision of the Tax Court of Canada, dated August 21, 1989, which dismissed the plaintiff's appeal from income tax reassessments for the taxation years 1982, 1983, and 1984.

2 During the period between November 15, 1982, and November 30, 1984, the plaintiff was employed in Malawi, Africa, by the Province of New Brunswick (the Province), in its Department of Agriculture and Rural Development (the Department). The plaintiff performed his duties in connection with a contract (the contract) made between the Province, as executing agency, and the Canadian International Development Agency (CIDA), an agency of the Government of Canada's Department of External Affairs. Under this contract, which was entered into on September 23, 1980, the Department agreed to provide services for the purpose of establishing and administering several dairy farms in Malawi, in return for a fee and reimbursement of certain expenses. As executing agency, the Province was required to provide the goods and services necessary for the performance of the contract in Malawi. The plaintiff was one of the persons employed by the Province for this purpose; he therefore worked in Malawi during the taxation years in question.

3 For the taxation years 1982 and 1983, the plaintiff sought to deduct from his income the sums of \$1,986 and \$14,943, respectively, as deductions for overseas employment, pursuant to subsection 8(10) [as enacted by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 2] of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1, and subsequently. The relevant provision reads, in part, as follows:

8. . . .

(10) Where any individual is resident in Canada in a taxation year and, throughout a period of more than six consecutive months that commenced in the year or a

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

1 LE JUGE WETSTON: Il s'agit d'un appel intenté sous forme de procès *de novo* concernant une décision de la Cour canadienne de l'impôt, en date du 21 août 1989, qui rejetait l'appel du demandeur contestant les nouvelles cotisations établies pour les années d'imposition 1982, 1983 et 1984.

2 Entre le 15 novembre 1982 et le 30 novembre 1984, le demandeur a travaillé au Malawi, en Afrique, pour le compte de la province du Nouveau-Brunswick (la province), au ministère de l'Agriculture et de l'Aménagement rural (le Ministère). Le demandeur exerçait ses fonctions dans le cadre d'un contrat (le contrat) conclu entre la province, en tant qu'organisme d'exécution, et l'Agence canadienne de développement international (l'ACDI), rattachée au ministère des Affaires extérieures du gouvernement du Canada. En vertu du contrat, conclu le 23 septembre 1980, le Ministère avait accepté de fournir des services afin d'établir et de gérer plusieurs fermes laitières au Malawi, en contrepartie d'honoraires et du remboursement de certains frais. En tant qu'organisme d'exécution, la province devait fournir les biens et services nécessaires pour l'exécution du contrat au Malawi. Le demandeur était au nombre des personnes affectées par la province aux fins de cette prestation; il a donc travaillé au Malawi pendant les années d'imposition en question.

3 Pour les années d'imposition 1982 et 1983, le demandeur a demandé que soient soustraites de son revenu les sommes de 1 986 \$ et 14 943 \$, respectivement, à titre de déductions pour un emploi à l'étranger, conformément au paragraphe 8(10) [édicte par S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 2] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, modifié par S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 1, et autres dispositions subséquentes. Les dispositions pertinentes sont rédigées en partie dans les termes suivants:

8. . . .

(10) Lorsqu'un particulier est un résident du Canada dans une année d'imposition et que pendant une période de plus de six mois consécutifs ayant commencé au cours

previous year (in this subsection referred to as the “qualifying period”),

(a) was employed by a person who was a specified employer, and

(b) performed all or substantially all of the duties of his employment in one or more countries other than Canada

(i) in connection with a contract under which the specified employer carried on business in such country or countries. . . .

For the 1984 taxation year, the plaintiff claimed a credit of \$4,403.94 as an overseas employment tax credit, pursuant to subsection 122.3(1) [as enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 66; c. 45, s. 39] of the Act, which replaced subsection 8(10) [rep. by S.C. 1984, c. 1, s. 3] in 1984. By notices of reassessment, dated December 9, 1986, the Minister of National Revenue (the Minister) disallowed the plaintiff's claims for the overseas employment tax deductions for 1982 and 1983, and the credit for 1984. By notices of objection, dated January 23, 1987, the plaintiff objected to the income tax reassessments for the years 1982 to 1984. The Minister confirmed all of the said reassessments by notification of confirmation, dated November 20, 1987, on the basis that the plaintiff was not employed by an employer who carried on business outside of Canada within the meaning of subsection 8(10) of the Act in 1982 and 1983, or within the meaning of subsection 122.3(1) of the Act in 1984.

de l'année ou au cours d'une année antérieure (appelée dans le présent paragraphe la «période admissible»),

a) il a été employé par une personne qui est un employeur désigné, et

b) il a exercé la totalité ou la presque totalité des fonctions de son emploi dans un ou plusieurs pays autres que le Canada

(i) dans le cadre d'un contrat en vertu duquel l'employeur désigné exploite une entreprise dans ce ou ces pays. . . .

Pour l'année d'imposition 1984, le demandeur a réclamé un crédit d'impôt de 4 403,94 \$, pour un emploi à l'étranger, conformément au paragraphe 122.3(1) [édicte par S.C. 1984, ch. 1, art. 66; ch. 45, art. 39] de la Loi, qui a remplacé le paragraphe 8(10) [abrogé par S.C. 1984, ch. 1, art. 3] en 1984. Dans des avis de nouvelle cotisation, datés du 9 décembre 1986, le ministre du Revenu national (le ministre) a refusé les déductions réclamées par le demandeur relativement à un emploi à l'étranger pour les années 1982 et 1983, et le crédit d'impôt pour 1984. Dans des avis d'opposition en date du 23 janvier 1987, le demandeur contestait les nouvelles cotisations établies pour les années 1982 à 1984. Le ministre a confirmé la totalité des nouvelles cotisations au moyen d'un avis de ratification en date du 20 novembre 1987, au motif que le demandeur ne travaillait pas pour un employeur qui exploitait une entreprise à l'extérieur du Canada au sens du paragraphe 8(10) de la Loi en 1982 et 1983, ou au sens du paragraphe 122.3(1) de la Loi en 1984.

4 The plaintiff submits that the Minister erred in reassessing the tax and interest payable by him for the taxation years 1982, 1983, and 1984, as his employer carried on business with respect to an agricultural activity in Malawi, during the period in question. In particular, the plaintiff argues that the Department carried on the business of providing “professional, technical and related services required to supervise and administer Canadian professional, administrative and technical staff” needed to develop two dairy farms in Malawi pursuant to the contract. The plaintiff further argues that there is no ambiguity in the phrase “carried on business” as it is found in subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act;

4 Le demandeur prétend que le ministre a commis une erreur en établissant une nouvelle cotisation pour l'impôt et les intérêts qu'il devait payer pour les années d'imposition 1982, 1983 et 1984, étant donné que son employeur exploitait une entreprise liées à des activités agricoles au Malawi, au cours de la période en question. Plus particulièrement, le demandeur fait valoir que le Ministère exploitait une entreprise consistant à fournir [TRADUCTION] «les services professionnels, techniques et connexes nécessaires à la supervision et à l'administration du personnel professionnel, administratif et technique canadien» qui avait pour mandat, aux termes du contrat, de mettre sur pied deux fermes laitières au

rather, the plaintiff submits that it is clear that the Department's activities in Malawi constituted an "undertaking of any kind whatever" within the meaning of "business" in subsection 248(1) [as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 66] of the Act. In the plaintiff's view, the ordinary meaning of the word "business" requires that the term be given its broad meaning, according to which it is immaterial whether or not the purpose of the operation in question was to make a profit. The plaintiff argues that there is nothing in the language or context of the provisions at issue which would suggest an intention to restrict the benefit of the deduction or credit to employees of entities whose object was profit. Alternatively, the plaintiff argues that the Department had a reasonable expectation of profit when it entered into the contract.

Malawi. Le demandeur prétend de plus que l'expression «exploite une entreprise» utilisée au paragraphe 8(10) ou «exploitait . . . une entreprise» utilisée au paragraphe 122.3(1) de la Loi ne comporte aucune ambiguïté; à son avis, il est clair que les activités du Ministère au Malawi constituaient une «activité de quelque genre que ce soit» au sens du terme «entreprise» défini au paragraphe 248(1) [mod. par S.C. 1979, ch. 5, art. 66] de la Loi. De l'avis du demandeur, le sens ordinaire du mot «entreprise» exige que ce terme soit interprété largement, et il importe peu que l'opération en question ait pour but de réaliser des profits. Le demandeur fait valoir que rien dans le libellé ou le contexte des dispositions en question ne semble indiquer l'intention du législateur de restreindre l'application de la déduction ou du crédit d'impôt à des employés travaillant pour des entreprises destinées à faire des bénéfices. Subsidiairement, le demandeur soutient que le Ministère avait une expectative raisonnable de profit quand il a conclu le contrat.

5 In reassessing the plaintiff for the 1982, 1983 and 1984 taxation years, the Minister relied, *inter alia*, on the assumption that, during this period, the Department did not carry on business in Malawi, for profit or with a reasonable expectation of profit. The defendant reiterates this view, and submits that the plaintiff was not entitled to claim the deductions or credit in question because, during the taxation years 1982 to 1984, the plaintiff's employer did not carry on business in Malawi within the meaning of subsections 8(10), 122.3(1), and 248(1) of the Act.

5 En établissant une nouvelle cotisation pour les années d'imposition 1982, 1983 et 1984, le ministre s'est appuyé, notamment, sur l'hypothèse selon laquelle, au cours de cette période, le Ministère n'a pas exploité d'entreprise au Malawi en vue de faire des profits ou avec une expectative raisonnable de profit. La défenderesse réaffirme cette opinion et prétend que le demandeur n'a pas le droit de réclamer les déductions ou le crédit d'impôt en question parce que, pendant les années d'imposition 1982 à 1984, son employeur n'a pas exploité d'entreprise au Malawi au sens des paragraphes 8(10), 122.3(1) et 248(1) de la Loi.

6 The only issue in this case is whether the plaintiff's employer carried on business in Malawi, within the meaning of subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act, during the period from November 15, 1982, to November 30, 1984. It is not disputed by the defendant that the Department was the plaintiff's employer during the relevant period. No argument was raised as to whether or not the Department was a "specified employer" within the definitions provided in subsection 8(11) [as enacted by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 2] and paragraph 122.3(2)(a) [as

6 La seule question en litige consiste à déterminer si l'employeur du demandeur a exploité une entreprise au Malawi au sens des paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi, entre le 15 novembre 1982 et le 30 novembre 1984. La défenderesse ne conteste pas que le Ministère était l'employeur du demandeur au cours de la période en question. Aucun argument n'a été soulevé quant à savoir si le Ministère était un «employeur désigné» au sens des définitions données au paragraphe 8(11) [édicte par S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 2] et à l'alinéa 122.3(2)a) [édicte par S.C.

enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 66] of the Act. If the Department was not carrying on business under the contract during the relevant period, the plaintiff will be disentitled to claim the overseas employment tax deductions for 1982 and 1983, and the overseas employment tax credit for 1984. The entitlement of the plaintiff to the claimed deductions or credit does not depend upon his own status and activities, but upon those of his employer.

Statutory Interpretation

7 The purposive, or teleological, approach to the interpretation of taxing statutes was originally set out in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536. It has since been considered by the Supreme Court of Canada on a number of occasions. For example, in the case of *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, Gonthier J., for the majority, stated, at page 17, that the interpretation of tax legislation should follow the ordinary rules of construction. In this regard, Gonthier J. relied upon the following comments of E. A. Driedger, in *Construction of Statutes*, 2nd ed. (Toronto: Butterworths, 1983), at page 87:

... the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

The teleological approach to interpreting taxing legislation is completely consistent with the plain meaning rule referred to by Major J., in *Friesen v. Canada*, [1995] 3 S.C.R. 103, at pages 112-114.

8 According to Gonthier J., in *Bon-Secours*, *supra*, the recent trend away from the strict construction of taxation statutes was prompted by the realization that the purpose of tax legislation is no longer simply to raise revenue to cover government expenditures; rather, such legislation is now also used as a tool of social and economic policy. As Gonthier J.

1984, ch. 1, art. 66] de la Loi. Si le Ministère n'exploitait pas une entreprise en vertu du contrat, au cours de la période pertinente, le demandeur n'aura pas le droit de réclamer les déductions d'impôt pour un emploi à l'étranger, pour les années 1982 et 1983, ni le crédit d'impôt au même effet pour l'année 1984. Le droit du demandeur à la déduction ou au crédit d'impôt ne dépend pas de sa propre situation et de ses activités, mais bien de celles de son employeur.

Interprétation de la loi

7 L'interprétation des lois fiscales fondée sur l'objet visé, ou méthode téléologique, a été énoncée pour la première fois dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536. Depuis, cette méthode a été examinée par la Cour suprême du Canada à de nombreuses reprises. Par exemple, dans l'arrêt *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, le juge Gonthier, s'exprimant au nom de la majorité, indiquait à la page 17 que l'interprétation des lois fiscales devrait être soumise aux règles ordinaires d'interprétation. À cet égard, le juge Gonthier s'appuie sur les observations suivantes formulées par E. A. Driedger, dans son ouvrage *Construction of Statutes*, 2^e éd. (Toronto: Butterworths, 1983), à la page 87:

[TRADUCTION] ... il faut interpréter les textes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

La méthode téléologique d'interprétation des lois fiscales est tout à fait compatible avec la règle du sens ordinaire à laquelle faisait référence le juge Major dans l'arrêt *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103, aux pages 112 à 114.

8 Selon le juge Gonthier dans l'arrêt *Bon-Secours*, précité, la tendance récente à s'éloigner de l'interprétation stricte des lois fiscales a été favorisée par l'acceptation du fait que l'objectif de la loi fiscale n'est plus limité à la levée de fonds pour faire face aux dépenses du gouvernement; au contraire, de nos jours, la loi se présente comme instrument d'inter-

stated, at page 18:

By submitting tax legislation to a teleological interpretation it can be seen that there is nothing to prevent a general policy of raising funds from being subject to a secondary policy of exempting social works. Both are legitimate purposes which equally embody the legislative intent and it is thus hard to see why one should take precedence over the other.

Justice Gonthier also indicated that, in light of the teleological approach, it is no longer possible in tax matters to reduce the rules of interpretation to presumptions in favour of, or against, the taxpayer.

9 In *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312, Iacobucci J. stated the following, at pages 326-327:

While it is true that the courts must view discrete sections of the *Income Tax Act* in light of the other provisions of the Act and of the purpose of the legislation, and that they must analyze a given transaction in the context of economic and commercial reality, such techniques cannot alter the result where the words of the statute are clear and plain and where the legal and practical effect of the transaction is undisputed: *Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*, [1988] 2 S.C.R. 175, at p. 194; see also *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695.

With respect to this approach, Professors Hogg and Magee, in their new text *Principles of Canadian Income Tax Law* (Scarborough, Ontario: Carswell, 1995), noted at page 454:

[The *Antosko* case] is simply a recognition that "object and purpose" can play only a limited role in the interpretation of a statute that is as precise and detailed as the *Income Tax Act*. When a provision is couched in specific language that admits of no doubt or ambiguity in its application to the facts, then the provision must be applied regardless of its object and purpose. Only when the statutory language admits of some doubt or ambiguity in its application to the facts is it useful to resort to the object and purpose of the provision.

Thus, where there is ambiguity, the plain meaning of a provision becomes even more consequential in attempting to interpret the language in question.

vention économique et sociale. Comme le soulignait le juge Gonthier, à la page 18:

En soumettant la loi fiscale à une interprétation téléologique, on constate que rien n'empêche qu'une politique générale de levée de fonds soit assujettie à une politique secondaire d'exemption des œuvres sociales. Il s'agit là de deux buts légitimes qui expriment également l'intention du législateur et, à ce titre, on voit difficilement pourquoi l'un devrait primer l'autre.

Le juge Gonthier déclarait également qu'à la lumière de la méthode téléologique, il n'est plus possible, en matière fiscale, de réduire les principes d'interprétation à des présomptions en faveur ou au détriment du contribuable.

Dans l'arrêt *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312, le juge Iacobucci affirme ce qui suit, aux pages 326 et 327: 9

Même si les tribunaux doivent examiner un article de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à la lumière des autres dispositions de la Loi et de son objet, et qu'ils doivent analyser une opération donnée en fonction de la réalité économique et commerciale, ces techniques ne sauraient altérer le résultat lorsque les termes de la Loi sont clairs et nets et que l'effet juridique et pratique de l'opération est incontesté: *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du Revenu)*, [1988] 2 R.C.S. 175, à la p. 194; voir également *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695.

Les professeurs Hogg et Magee, dans leur nouvel ouvrage intitulé *Principles of Canadian Income Tax Law* (Scarborough, Ontario: Carswell, 1995), faisaient, à la page 454 les commentaires suivants au sujet de l'interprétation téléologique:

[TRADUCTION] [L'arrêt *Antosko*] ne fait que reconnaître que «l'objet» ne peut jouer qu'un rôle limité dans l'interprétation d'une loi aussi précise et détaillée que la Loi de l'impôt sur le revenu. Lorsqu'une disposition est rédigée dans des termes précis qui n'engendrent aucun doute ni aucune ambiguïté quant à son application aux faits, elle doit être appliquée nonobstant son objet. Ce n'est que lorsque le libellé de la loi engendre un certain doute ou une certaine ambiguïté, quant à son application aux faits, qu'il est utile de recourir à l'objet de la disposition.

Ainsi donc, en cas d'ambiguïté, il est encore plus important de recourir au sens ordinaire d'une disposition pour interpréter le libellé en question.

10 The comments of Professors Hogg and Magee were cited by Cory J. in the recent case of *Alberta (Treasury Branches) v. M.N.R.; Toronto-Dominion Bank v. M.N.R.*, [1996] 1 S.C.R. 963. In that case, Cory J., at page 975, referred to the appropriate principles to be considered in interpreting taxation legislation, as set out in *Friesen v. Canada*, *supra*. He held, at page 976, that “when there is neither any doubt as to the meaning of the legislation nor any ambiguity in its application to the facts then the statutory provision must be applied regardless of its object or purpose”. Justice Cory noted that neither the meaning of the legislation at issue, nor its application to the facts of the case, was clear. As a result, he went on to consider the object and purpose of the legislation, by examining the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament in enacting the legislation, in order to determine the clear and plain meaning of the statutory words in question.

11 In the present case, the plaintiff submitted diverse arguments in support of his position regarding the interpretation of the provisions in question. The plaintiff begins with the following definition of “business”, in subsection 248(1) of the Act:

248. (1) . . .

“business” includes a profession, calling, trade, manufacture or undertaking of any kind whatever and, except for the purposes of paragraph 18(2)(c), an adventure or concern in the nature of trade but does not include an office or employment; [Emphasis added.]

The plaintiff contends that the Department was carrying on an “undertaking of any kind whatever”. However, the above provision does not define “business”; rather, it lists a number of examples which are included in the term: *Canadian Marconi Co v The Queen*, [1984] CTC 319 (F.C.A.), reversed on other grounds, [1986] 2 S.C.R. 522.

12 Furthermore, the plaintiff asserts that the ordinary meaning of the word “business” does not necessarily invoke a concept of profit. The plaintiff argues that

Les observations des professeurs Hogg et Magee ont été citées par le juge Cory dans la décision récente *Alberta (Treasury Branches) c. M.R.N.; Banque Toronto-Dominion c. M.R.N.*, [1996] 1 R.C.S. 963. À la page 975, le juge Cory fait référence aux principes qu’il convient d’examiner dans l’interprétation des lois fiscales, tels ceux qui ont été énoncés dans l’arrêt *Friesen c. Canada*, précité. Il indique à la page 976 que «lorsqu’il n’y a aucun doute quant au sens d’une mesure législative ni aucune ambiguïté quant à son application aux faits, elle doit être appliquée indépendamment de son objet». Le juge Cory fait ensuite observer que ni le sens de la mesure législative ni son application aux faits ne sont clairs. Par conséquent, il a entrepris d’examiner l’objet de la mesure législative car il convient toujours d’examiner l’esprit de la Loi, l’objet de la Loi et l’intention du législateur pour déterminer le sens manifeste et ordinaire de la loi en question.

En l’espèce, le demandeur soulève divers arguments à l’appui de sa position concernant l’interprétation des dispositions en question. Il cite d’abord la définition suivante du terme «entreprise» donnée au paragraphe 248(1) de la Loi:

248. (1) . . .

«entreprise» ou «affaire» comprend une profession, un métier, un commerce, une industrie ou une activité de quelque genre que ce soit et, sauf pour l’application de l’alinéa 18(2)c), comprend un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, mais ne comprend pas une charge ni un emploi; [Non souligné dans l’original.]

Le demandeur prétend que le Ministère exploitait une «activité de quelque genre que ce soit». Toutefois, la disposition précitée ne définit pas le mot «entreprise»; elle énumère plutôt un certain nombre d’exemples de ce qui est compris dans ce terme: voir *Canadian Marconi Co c La Reine*, [1984] CTC 319 (C.A.F.), infirmé pour d’autres motifs par [1986] 2 R.C.S. 522.

De plus, le demandeur affirme que le sens ordinaire du mot «entreprise» ne comporte pas nécessairement une notion de profit. Il prétend que ce terme

there are two approaches to the interpretation of the term: a narrow definition that imports a profit motive, and a broad definition that does not. According to the plaintiff, if the statutory context in which the word “business” is employed does not suggest a profit motive, then the ordinary meaning of the term should be employed. This broad approach means that the term “business” refers to an activity that occupies time, attention, and labour, regardless of profit objectives. The plaintiff relies upon the following cases: *Rolls v. Miller* (1883), 53 L.J. Ch. 99; *Shaw et al. v. McNay et al.*, [1939] O.R. 369 (H.C.); and *Samson, Maurice v. Minister of National Revenue*, [1943] Ex. C.R. 17. None of these decisions involved an interpretation of income tax legislation, or other taxation statutes. As noted above, however, the phrase “carried on business” must be considered in the income tax context, within the scheme of the Act.

peut être interprété de deux façons: selon un sens strict, qui suppose un objectif de profit, ou selon un sens large, qui est exempt de cette notion. De l’avis du demandeur, si le contexte législatif dans lequel le mot «entreprise» est utilisé ne suggère pas cet objectif de profit, alors c’est le sens ordinaire du terme qui devrait être retenu. Selon le sens large, le terme «entreprise» fait référence à une activité qui occupe le temps, l’attention et le travail d’une personne, abstraction faite des objectifs de profit. Le demandeur s’appuie sur les décisions suivantes: *Rolls v. Miller* (1883), 53 L.J. Ch. 99; *Shaw et al. v. McNay et al.*, [1939] O.R. 369 (H.C.); et *Samson, Maurice v. Minister of National Revenue*, [1943] R.C.É. 17. Aucune de ces décisions ne traitait de l’interprétation d’une loi relative à l’impôt sur le revenu ou de toute autre forme de loi fiscale. Comme il a été indiqué ci-dessus, toutefois, l’expression «exploitait une entreprise» doit être examinée dans le contexte du régime d’imposition du revenu, en tenant compte de l’esprit de la Loi.

13 The plaintiff further asserts that there is no ambiguity in the meaning of the word “business” as it is used in the provisions in question. In the plaintiff’s view, there is nothing in the language or the context of subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act to suggest that there was any intention to restrict the benefit of the overseas employment tax deduction or credit to employees of entities whose object was profit. Interpreting the word “business” broadly, the plaintiff submits, does not detract from that position.

Le demandeur affirme également que le sens du mot «entreprise» utilisé dans les dispositions en question n’engendre aucune ambiguïté. À son avis, rien dans le libellé ou dans le contexte des paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi ne suggère que le législateur avait l’intention de restreindre la déduction fiscale ou le crédit d’impôt pour un emploi à l’étranger aux employés d’entreprises ayant pour but de faire des profits. Selon lui, une interprétation large du mot «entreprise» ne porte pas atteinte à cette position. 13

14 The plaintiff points to a number of provisions in the Act which expressly refer to businesses carried on “for profit or with a reasonable expectation of profit”. In particular, according to the plaintiff, the definition of “personal or living expenses” in subsection 248(1) suggests that the Act, as a whole, assumes that the word “business” includes activities not motivated by profit. If there can be no business without a profit motive or a reasonable expectation of profit, there would be no reason to explicitly restrict the term “business”, in the definition of “personal or living expenses”. Thus, in the plaintiff’s submission, the scheme of the Act uses “busi-

Le demandeur signale un certain nombre de dispositions de la Loi qui font expressément référence à des entreprises exploitées «dans le but ou avec l’espoir raisonnable de tirer un profit». Plus particulièrement, selon lui, la définition de l’expression «frais personnels ou de subsistance» donnée à l’article 248(1) laisse entendre que la Loi, dans son ensemble, suppose que le terme «entreprise» inclut des activités qui ne sont pas motivées par la réalisation d’un profit. Si aucune entreprise ne peut exister sans avoir pour but ou comme espoir raisonnable la possibilité de tirer un profit, il n’y aurait aucune raison de restreindre explicitement le terme «entreprise» 14

ness” in the broad sense, unless it is expressly restricted. There is no expressed restriction in subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act; therefore, the plaintiff asserts that the defendant is trying to impose an unexpressed limitation on the words “carried on business”.

dans la définition de l’expression «frais personnels ou de subsistance». Par conséquent, d’après l’argument du demandeur, selon l’esprit de la Loi, le mot «entreprise» est utilisé au sens large, à moins qu’une restriction expresse ne lui soit imposée. Les paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi ne contiennent aucune restriction expresse; par conséquent, le demandeur affirme que la défenderesse essaie d’imposer une restriction implicite à l’expression «exploitait une entreprise».

15 Upon examining the scheme of the Act, however, I am unable to accept this argument. Paragraph 149.1(3)(a) [as enacted by S.C. 1976-77, c. 4, s. 60] of the Act states that the Minister may revoke the registration of a charitable public foundation where the foundation “carries on a business that is not a related business of that charity”. In regard to this provision, Heald J.A., in *Alberta Institute on Mental Retardation v. Canada*, [1987] 3 F.C. 286 (C.A.), considered the definition of “business” in subsection 248(1). Because the business aspect of the Institute’s operation was merely incidental to the attainment of its charitable objectives, Heald J.A. found that the appellant was operating exclusively for charitable purposes.

Après avoir examiné l’esprit de la Loi, toutefois, je suis incapable d’accepter cet argument. L’alinéa 149.1(3)a) [édicte par S.C. 1976-77, ch. 4, art. 60] de la Loi dispose que le ministre peut annuler l’enregistrement d’une fondation publique lorsque la fondation «exerce une activité commerciale qui n’est pas une activité commerciale complémentaire de cet organisme de charité». Concernant cette disposition, le juge Heald, J.C.A., dans l’arrêt *Alberta Institute on Mental Retardation c. Canada*, [1987] 3 C.F. 286 (C.A.), s’est penché sur la définition du terme «entreprise» donnée au paragraphe 248(1). Étant donné que l’aspect commercial des activités de l’institut était simplement accessoire à la réalisation de ses fins charitables, le juge Heald, J.C.A., a conclu que l’appellant agissait uniquement dans un but charitable. 15

16 Similarly, paragraph 149(1)(j) [as am. by S.C. 1986, c. 6, s. 15] of the Act defines a non-profit corporation for scientific research and experimental development to be a corporation that was constituted exclusively for the purpose of carrying on or promoting scientific research and experimental development, and that, *inter alia*, “did not carry on any business”. Furthermore, prior to 1977, paragraph 149(1)(g) stated that no tax was payable under Part I of the Act upon the taxable income of a non-profit corporation, which was defined to be a corporation that was constituted exclusively for charitable purposes and which, *inter alia*, “did not carry on any business”. According to these provisions, a charitable or non-profit organization is one that does not carry on business. This would suggest, then, that the word “business” connotes an activity or operation carried on for the purpose of profit or gain.

De même, d’après l’alinéa 149(1)j) [mod. par S.C. 1986, ch. 6, art. 15] de la Loi, une corporation sans but lucratif aux fins de la recherche scientifique et du développement expérimental est une corporation constituée exclusivement pour poursuivre des recherches scientifiques et du développement expérimental, ou promouvoir la recherche scientifique et le développement expérimental et qui, notamment, «n’a exploité aucune entreprise». En outre, avant 1977, l’alinéa 149(1)g) disposait qu’aucun impôt n’était payable en vertu de la Partie I de la Loi sur le revenu imposable d’une corporation sans but lucratif, qui était définie comme une corporation constituée exclusivement à des fins charitables et qui, notamment «n’a exploité aucune entreprise». Selon ces dispositions, un organisme de charité ou sans but lucratif est un organisme qui n’exploite aucune entreprise. Cela voudrait donc dire que le mot «entreprise» 16

17 The plaintiff submits that the narrowest meaning that the phrase “carried on business”, as it is used in the overseas employment tax deduction or credit, can bear is “carry on activities akin to commercial activities”. According to the plaintiff, the commercial activities test is routinely applied by the courts in determining whether a governmental agency is entitled to sovereign immunity in respect of its activities in a foreign country. The plaintiff asserts that governments, such as the New Brunswick provincial government, frequently engage in commercial activities. The plaintiff therefore submits that it is well recognized in law and policy that governments, including the Government of New Brunswick, carry on businesses, including businesses of a commercial or for-profit nature, along with their customary government services.

18 The plaintiff asserts that the commercial activity test has been adopted by the Minister in *Interpretation Bulletin* IT-497, dated August 17, 1983, and IT-497R, dated August 30, 1985. Both versions of the IT Bulletin state the following:

It is always a question of fact as to whether a specified employer is or is not carrying on business in a country or countries outside Canada. In making this determination the objects of the employer’s business and the nature of the activities that it is carrying on in a foreign country will be the major factors to be taken into consideration. In any case, where the nature of the specified employer’s activities is akin to commercial activities it will be considered, for the purposes of . . . [subsection 8(10) or subsection 122.3(1)], to be “carrying on business” in the foreign country in which it is carrying out those activities.

According to the plaintiff, the departmental interpretation makes no reference to profit or reasonable expectation of profit. However, I cannot accept this argument. The Bulletin is simply noting that the overseas employment tax deduction or credit will not apply if the commercial-like activities of an

implique des activités ou des opérations destinées à réaliser des profits ou des gains.

Le demandeur fait aussi valoir que le sens le plus restreint que peut avoir l’expression «exploitait une entreprise», et qui est le sens dans lequel elle est utilisée pour la déduction fiscale ou le crédit d’impôt pour un emploi à l’étranger, est le suivant: «exploiter une entreprise qui s’apparente à une activité commerciale». Selon le demandeur, le critère de l’activité commerciale est fréquemment appliqué par les tribunaux pour déterminer si un organisme gouvernemental a droit à l’immunité absolue relativement aux activités qu’il exerce dans un pays étranger. Le demandeur affirme que les gouvernements, comme le gouvernement de la province du Nouveau-Brunswick, sont fréquemment engagés dans des activités commerciales. Le demandeur prétend donc que la loi et la politique reconnaissent parfaitement que les gouvernements, y compris le gouvernement du Nouveau-Brunswick, exploitent des entreprises, y compris des entreprises de nature commerciale ou à but lucratif, tout en assurant la prestation de leurs services ordinaires.

Le demandeur affirme que le critère de l’activité commerciale a été adopté par le ministre dans le *Bulletin d’interprétation* IT-497, en date du 17 août 1983, et IT-497R, en date du 30 août 1985. Les deux versions du Bulletin IT indiquent ce qui suit:

Déterminer si un employeur désigné exploite ou non une entreprise dans un ou plusieurs pays autres que le Canada est toujours une question de fait. Lors de la prise d’une décision à cet égard, il faut surtout tenir compte de la nature de l’entreprise qui est exploitée dans un pays étranger. En dernière analyse, lorsque la nature des activités de l’employeur désigné s’apparente à des activités commerciales, cet employeur sera considéré, aux fins . . . [du paragraphe 8(10) ou 122.3(1)], comme «exploitant une entreprise» dans un pays étranger où il exerce ces activités.

Selon le demandeur, l’interprétation du Ministère ne fait aucune référence à des profits ou à une expectative raisonnable de profit. Toutefois, je ne peux accepter cet argument. Le Bulletin indique tout simplement que la déduction ou le crédit d’impôt pour un emploi à l’étranger ne s’applique pas si les

employer are not being carried out in a foreign country.

activités de type commercial d'un employeur ne sont pas exercées dans un pays étranger.

19 In further support of his position, the plaintiff argues that the decision of the Tax Court of Canada, in *Elm Ridge Country Club Inc. v. M.N.R.*, [1995] 2 C.T.C. 2810, to the extent that the term "business" must be read as "business carried on for profit", was wrongly decided. The plaintiff notes that there were essentially three sources of authority that the Tax Court in *Elm Ridge* relied upon for its interpretation of the word "business": (i) the property tax assessment cases, such as *Regional Assessment Commissioners et al. v. Caisse populaire de Hearst Ltée*, [1983] 1 S.C.R. 57; (ii) the case of *Smith v. Anderson* (1880), 15 Ch. D. 247 (C.A.); and (iii) the expense deductibility cases such as *Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480.

Pour appuyer davantage sa position, le demandeur fait valoir que la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans *Elm Ridge Country Club Inc. c. M.R.N.*, [1995] 2 C.T.C. 2810, dans la mesure où le terme «entreprise» doit être interprété comme [TRADUCTION] «une entreprise exploitée en vue de faire des profits», est erronée. Le demandeur note que, dans cette décision, la Cour de l'impôt s'appuie essentiellement sur trois sources pour interpréter le terme «entreprise»; ce sont: (i) les causes d'évaluation des impôts fonciers, comme l'arrêt *Commissaire régional à l'évaluation et autre c. Caisse populaire de Hearst Ltée*, [1983] 1 R.C.S. 57; (ii) l'arrêt *Smith v. Anderson* (1880), 15 Ch. D. 247 (C.A.); et (iii) les causes sur la déductibilité des dépenses telles que l'arrêt *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480.

20 The *Elm Ridge* case, *supra*, was concerned with subsection 149(5) of the Act, which deals with charities, and the interest income of non-profit organizations. The decision was based, in part, on the fact that the plaintiff golf club was a non-profit organization within paragraph 149(1)(l) [as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 59] of the Act. As noted by Archambault J., that paragraph provides, as a general principle, that a non-profit organization is not required to pay tax on its income. To qualify for this exemption, the organization in question must satisfy certain conditions, one of which is that the entity must be operated exclusively for a purpose other than profit. While a non-profit organization must be operated exclusively for a non-profit purpose, it can, according to Archambault J., still earn some income. I do not consider the *Elm Ridge* decision to be helpful in the present case, since it dealt with a provision which specifically excluded operations carried on for the purpose of profit.

Dans la décision *Elm Ridge*, précitée, il était question du paragraphe 149(5) de la Loi, qui traite des organismes de charité, et des revenus d'intérêts des organismes sans but lucratif. La décision se fondait en partie sur le fait que le club de golf du demandeur était un organisme sans but lucratif au sens de l'alinéa 149(1)l) [mod. par S.C. 1976-77, ch. 4, art. 59] de la Loi. Comme le fait observer le juge Archambault, cet alinéa pose comme principe général qu'un organisme sans but lucratif n'est pas tenu de payer des impôts sur son revenu. Pour être admissible à cette exemption, l'organisme en question doit satisfaire à certaines conditions, notamment être exploité exclusivement pour une fin autre que la réalisation d'un profit. Bien qu'un organisme sans but lucratif doive être exploité exclusivement à des fins non lucratives, il peut quand même, selon le juge Archambault, générer certains revenus. Je ne crois pas que la décision *Elm Ridge* soit utile en l'espèce, étant donné qu'elle traite d'une disposition qui exclut expressément les activités exercées en vue de réaliser des profits.

21 While I have considered a number of the plaintiff's arguments, there is clearly some doubt as to the meaning of the word "business" in subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act. As such, I must

Après avoir examiné plusieurs des arguments du demandeur, je conclus que le sens qu'il convient de donner au mot «entreprise» utilisé aux paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi engendre manifestement

resort to the purpose of the provision. According to the *Income Tax Act and Regulations, Department of Finance Technical Notes*, 4th ed., Consolidated to 1992, the 1979 Budget Supplementary Information, which proposed the overseas employment tax deduction, stated as follows:

1979 BSI—To maintain Canadian competitiveness in overseas contracts, the budget proposes that employees of taxable Canadian corporations, working overseas in prescribed countries for more than six months, be partially exempt from Canadian tax. This measure will apply to persons working on construction, installation, agricultural or engineering projects, in resource exploration and development, or other prescribed activities in most developing countries and certain other countries. The exemption will be one-half of the employee's overseas remuneration to a maximum exemption of \$50,000 on an annual basis.

The question of when a person moving abroad becomes a non-resident is, in practice, a difficult matter of fact. Employees of Canadian companies who work overseas for a period of time on particular projects may be residents for purposes of Canadian taxation, and if so are liable to Canadian tax on their world-wide income. This can have undesirable effects on the ability of Canadian firms to compete in bidding for overseas contracts. Tax legislation applying to most of Canada's foreign competitors contains some degree of tax relief for their residents employed abroad. The partial exemption will permit Canadian employers to reduce costs while maintaining the after-tax value of remuneration to employees.

It is clear, then, that the overseas employment tax deduction or credit was established to ease the burden imposed upon Canadian employers by the application of Canadian tax rules. These rules were considered to have discouraged Canadian employers from using Canadian residents to perform certain foreign contracts. It is apparent, then, that subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act have, as an objective, a goal of increasing the competitiveness of Canadian employers bidding on foreign contracts.

22 In 1984, subsection 122.3(1) of the Act was amended to specifically exclude any contract carried on with CIDA. The amended version of the provision now reads "was employed by a person who

un certain doute. Je dois donc recourir à l'objet de la disposition. Selon les «Renseignements supplémentaires» dans *Documents budgétaires* du ministère des Finances, de 1979, l'adoption d'une déduction fiscale pour un emploi à l'étranger était proposée dans les termes suivants:

Pour maintenir la compétitivité des entreprises canadiennes sur les marchés internationaux, il est proposé que les employés de sociétés canadiennes imposables qui travaillent dans des pays étrangers prescrits pendant plus de six mois soient partiellement exonérés de l'impôt canadien. Cette mesure s'appliquera aux personnes employées à des travaux de construction, d'installation, d'agriculture ou de génie, d'exploration et de mise en valeur des ressources ou autre activité prescrite, dans la plupart des pays en voie de développement et dans certains autres pays. L'exonération s'élèvera à la moitié de la rémunération de l'employé à l'étranger, sans pouvoir dépasser \$ 50 000 par an.

Il est difficile, en pratique, de déterminer exactement quand une personne qui déménage à l'étranger devient non-résidente. Les employés de sociétés canadiennes qui travaillent à l'étranger pendant un certain temps à des projets particuliers peuvent être des résidents aux fins de l'impôt canadien et, dans ce cas, subir l'impôt canadien sur leur revenu de toute provenance. Cette situation risque de nuire à la compétition des entreprises canadiennes qui soumissionnent pour des contrats à l'étranger. La plupart des concurrents étrangers du Canada bénéficient d'allègements fiscaux à l'égard des résidents employés hors des frontières nationales. Cette exonération partielle permettra aux employeurs canadiens de diminuer leurs coûts, tout en maintenant la valeur de la rémunération des employés après impôt.

Il est donc clair que la déduction ou le crédit d'impôt pour un emploi à l'étranger a été établi pour alléger le fardeau que les règles fiscales fédérales imposaient aux employeurs canadiens. Selon toute vraisemblance, ces règles avaient auparavant pour effet de dissuader les employeurs canadiens d'engager des résidents canadiens pour exécuter certains contrats à l'étranger. Il est donc manifeste que les paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi ont pour objet d'accroître la compétitivité des employeurs canadiens qui soumissionnent les contrats à l'étranger.

En 1984, le paragraphe 122.3(1) de la Loi a été modifié afin d'exclure expressément tous les contrats de l'ACDI. La version modifiée se lit maintenant comme suit: «il a été employé par une personne qui

was a specified employer, other than for the performance of services under a prescribed international development assistance program of the Government of Canada". According to Ms. Brito, who appeared on behalf of the defendant, Parliament decided to exclude CIDA contracts because persons or organizations bidding on contracts in the public sector were not bidding in the international market, in competition with foreign companies; rather, they were bidding against each other, within Canada. The overseas employment tax deduction or credit provision, in Ms. Brito's view, was designed to benefit an employer who bids on international contracts; it was not intended to benefit the persons employed under such contracts.

était un employeur désigné, dans un but autre que celui de fournir des services en vertu d'un programme prescrit du gouvernement du Canada d'aide au développement international». Selon M^{me} Brito, qui a témoigné au nom de la défenderesse, le législateur a décidé d'exclure les contrats de l'ACDI parce que les personnes ou les organismes qui soumissionnaient pour obtenir des marchés publics n'entraient pas en concurrence avec des sociétés étrangères sur les marchés internationaux; au contraire, elles se faisaient concurrence à l'intérieur du Canada. La disposition relative à la déduction ou au crédit d'impôt pour l'emploi à l'étranger, selon M^{me} Brito, a été conçue pour fournir un avantage à un employeur désireux de soumissionner les contrats internationaux, et non à des personnes qui sont embauchées en vertu de ces contrats.

23 I find that the phrase "carried on business", in subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act, means those activities of an employer which are carried on for profit. The provisions in question were intended to assist specified employers in competing for foreign contracts, by reducing their overall costs and, therefore, their contract bids. Because the costs of competing for a contract are influenced by the operation of the provisions, the deduction or credit was obviously intended to improve the financial positions of specified employers. The notions of decreasing costs and increasing competitiveness, envisaged by these provisions, suggest that employers who are fulfilling contracts in foreign countries must be involved in commercial activity, for the purpose of earning a profit. It must now be determined how the provisions, as interpreted, should be applied to the case at bar.

Je conclus que l'expression «exploitait une entreprise» utilisée aux paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi désigne les activités qu'un employeur exerce en vue de réaliser des profits. Les dispositions en question avaient pour but d'aider les employeurs désignés à soutenir la concurrence sur les marchés internationaux, en diminuant leurs frais généraux et, partant, le montant de leurs soumissions. Étant donné que l'application des dispositions se répercute sur le montant des coûts engagés pour soutenir la concurrence en vue de l'obtention du contrat, la déduction ou le crédit d'impôt avait manifestement pour objet d'améliorer la position financière de certains employeurs. Les notions de diminution des coûts et de compétitivité accrue, qui sous-tendent l'adoption de ces dispositions, laissent supposer que les employeurs qui exécutent des contrats dans des pays étrangers doivent exercer une activité commerciale dans le but d'en tirer un profit. Il faut donc maintenant déterminer comment ces dispositions, selon l'interprétation qui vient d'en être donnée, doivent être appliquées à l'espèce. 23

The Application of the Provisions

Application des dispositions

24 There is a clear difference of opinion between the plaintiff and the defendant regarding the proper test to be used in applying subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act to the facts of the present case.

Le demandeur et la défenderesse ne s'entendent manifestement pas sur le critère qu'il convient d'utiliser pour appliquer les paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi aux faits de l'espèce. La défende- 24

The defendant argues that the preponderant purpose test, as set out in *Hearst, supra*, should be adopted. In the defendant's view, a government department does not generally carry on activities in a business sense; therefore, there must be a clear intention that the Department's predominant reason for entering into the contract was the making of a profit, before it can be considered to be carrying on a business. The defendant further submits that the reasonable expectation of profit test, as described in *Moldowan v. The Queen, supra*, and more recently in *Tonn v. Canada*, [1996] 2 F.C. 73 (C.A.), is inappropriate in the present case. It is only where there is no actual profit, according to the defendant, that the reasonable expectation of profit test should operate. This, however, is not the case here. Thus, the defendant asserts that it is irrelevant, in the application of the preponderant purpose test, whether or not an actual profit was made.

25 In contrast, the plaintiff asserts that the preponderant purpose test should not be employed under subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act. The plaintiff argues that such a test is applied in cases where the government, or the taxing authority, seeks to gather taxpayers into the tax net. According to the plaintiff, that is not the purpose of subsections 8(10) and 122.3(1); rather, as the plaintiff notes, the provisions provide a type of incentive. The plaintiff contends that this incentive operates through the employees, whatever its effect may be on the employers.

26 In the *Hearst* case, *supra*, an Ontario municipality assessed a credit union for business tax under paragraph 7(1)(b) of *The Assessment Act*, of Ontario, R.S.O. 1970, c. 32. That paragraph provides:

7.—(1) Irrespective of any assessment of land under this Act, every person occupying or using land for the purpose of, or in connection with, any business mentioned or described in this section, shall be assessed for a sum to be called "business assessment" to be computed by reference to the assessed value of the land so occupied or used by him as follows:

resse prétend que le critère de l'objet prépondérant, énoncé dans l'arrêt *Hearst*, précité, devrait être retenu. À son avis, un ministère n'exerce pas généralement des activités dans un sens commercial; par conséquent, il doit y avoir une intention claire que la réalisation de profits est le motif prédominant pour lequel le ministère a conclu le contrat, avant que l'on puisse conclure que celui-ci exploite une entreprise. La défenderesse prétend également que le critère de l'expectative raisonnable de profit, énoncé dans l'arrêt *Moldowan c. La Reine*, précité, et plus récemment dans l'arrêt *Tonn c. Canada*, [1996] 2 C.F. 73 (C.A.), n'est pas approprié en l'espèce. Ce critère ne devrait s'appliquer, selon la défenderesse, que lorsqu'il n'y a pas de bénéfice réel, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. La défenderesse affirme donc qu'il est inutile, pour l'application du critère de l'objet prépondérant, de savoir si un bénéfice réel a été réalisé.

25 Au contraire, le demandeur affirme que le critère de l'objet prépondérant ne devrait pas être utilisé pour l'application des paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi. Il prétend que ce critère est appliqué dans les cas où le gouvernement, ou les autorités fiscales, cherchent à prendre les contribuables dans le filet fiscal. Selon le demandeur, ce n'est pas le but poursuivi par les paragraphes 8(10) et 122.3(1); il fait observer que ces dispositions sont plutôt une forme d'encouragement. Il prétend que, quel que soit l'effet de cet encouragement sur les employeurs, il s'exerce par le biais des employés.

26 Dans l'arrêt *Hearst*, précité, une municipalité ontarienne avait assujéti une caisse populaire à l'impôt commercial en vertu de l'alinéa 7(1)(b) de la Loi de l'Ontario, *The Assessment Act*, R.S.O. 1970, ch. 32. Cet alinéa est rédigé dans les termes suivants:

[TRADUCTION]

7.—(1) Indépendamment de toute évaluation d'un bien-fonds en application de la présente loi, quiconque occupe ou utilise un bien-fonds à des fins reliées à une entreprise mentionnée ou décrite au présent article sera tenu au paiement d'un montant appelé «évaluation commerciale» calculé en fonction de la valeur attribuée, aux fins d'impôt, au bien-fonds ainsi occupé ou utilisé, de la manière suivante:

...
 (b) Every person carrying on the business of a . . . bank, banker or any other financial business for a sum equal to 75 per cent of the assessed value. [Emphasis added.]

The most significant issue raised in *Hearst, supra*, was whether the respondent was carrying on a business as a “banker or any other financial business”; however, the question largely depended upon a determination as to whether the activities of the taxpayer, which had been assessed as a bank, amounted to carrying on business.

...
 b) Dans le cas des personnes qui exercent un commerce à titre . . . de banque ou de banquier ou qui exploitent toute autre entreprise financière, le montant de l'impôt équivaudra à 75 pour 100 de la valeur attribuée aux fins d'impôt. [Non souligné dans l'original.]

La question la plus importante soulevée dans l'arrêt *Hearst*, précité, consistait à savoir si l'intimée exerçait un commerce à titre de «banquier» ou exploitait «toute autre entreprise financière»; toutefois, cette question revenait essentiellement à déterminer si les activités du contribuable, considéré comme une banque, équivalaient à l'exploitation d'une entreprise.

27 The Supreme Court of Canada adopted the preponderant purpose test, as described by McIntyre J., at page 64, in the following manner:

The preponderant purpose test is based upon a determination of the purpose for which an activity is carried on. If the preponderant purpose is the making of a profit, then the activity may be classified as a business. However, if there is another preponderant purpose to which any profit earned is merely incidental, then it will not be classified as a business. . . .

This test has been followed in Ontario and applied in cases where the incidence of assessment or taxation depended on the question of whether a certain activity was or was not a business. [Emphasis added.]

Justice McIntyre then continued, at page 71:

If the preponderant purpose was other than to make a profit, then even if there were other characteristics of the organization, including an intent in some cases to make a profit . . . , it would not be classed as a business.

According to McIntyre J., then, this test applies in cases where the incidence of assessment or taxation depends on whether or not an organization is a business.

28 In his decision, McIntyre J. rejected the commercial activity test, as expressed by Evans J.A. in *Windsor-Essex County Real Estate Board and City of Windsor et al., Re* (1974), 6 O.R. (2d) 21 (C.A.). That test requires a consideration and evaluation of

La Cour suprême du Canada a adopté le critère de l'objet prépondérant, décrit par le juge McIntyre, à la page 64, dans les termes suivants: 27

Le critère de l'objet prépondérant est fondé sur une détermination du but d'une activité. Si l'objet prépondérant est la réalisation de profits, l'activité peut alors être considérée comme une entreprise. Si, par contre, l'objet prépondérant est différent et que la réalisation de profits s'y greffe accessoirement, il ne s'agit plus alors d'une entreprise. . .

Ce critère a été appliqué en Ontario, dans des affaires où l'assujettissement à l'impôt dépendait de savoir si telle ou telle activité constituait une entreprise. [Non souligné dans l'original.]

Le juge McIntyre poursuit ensuite dans les termes suivants à la page 71:

Dans cette dernière hypothèse, même si l'organisme a d'autres objets, dont la réalisation de profits . . . , il ne sera pas considéré comme une entreprise.

Selon le juge McIntyre, donc, ce critère s'applique dans les cas où l'assujettissement à l'impôt dépend de savoir si l'organisme en question est une entreprise.

Dans sa décision, le juge McIntyre a rejeté le critère de l'activité commerciale, énoncé par le juge Evans, J.C.A., dans l'arrêt *Windsor-Essex County Real Estate Board and City of Windsor et al., Re* (1974), 6 O.R. (2d) 21 (C.A.). Ce critère exige un 28

all factors in order to determine whether, in reality, a corporation is of a true commercial nature. At page 70, McIntyre J. stated:

Many community and charitable organizations, relying from time to time on what would be termed commercial activity to raise funds for the fulfilment of their objectives, could be classed as businesses by such a test. To attach primary importance to the commercial aspect of an operation in question will offer, in my opinion, no sure or helpful guide. In my view, the commercial activity test is too indefinite to allow consistent application. I agree that, in deciding whether or not any activity may be classed as a business under the provisions of s. 7(1)(b) of *The Assessment Act*, all relevant factors regarding an operation must be considered and weighed. However, they must be considered and weighed in order to determine not whether in some general sense the operation is of a commercial nature or has certain commercial attributes, but whether it has as its preponderant purpose the making of a profit. If it has, it is a business; if it has not, it is not a business.

The preponderant purpose of the credit union in question was to provide loans to its members for provident and productive purposes at low cost, and not to make a profit. Therefore, McIntyre J. concluded that the respondent was not carrying on a business for the purposes of the provision at issue.

29 The plaintiff contends that *Hearst, supra*, interpreted *The Assessment Act* of Ontario which contains a list of the “businesses” sought to be taxed. In the plaintiff’s view, there was no equivalent to the definition of “business” as found in subsection 248(1) of the Act. However, as noted earlier, subsection 248(1) does not define “business”. Consequently, the provisions in the two statutes are more similar than the plaintiff suggests.

30 In *Canadian Marconi, supra*, which dealt with an income tax issue, Ryan J.A. discussed the preponderant purpose test. At page 330, he stated: “I would note that, even for the purposes of the provincial *Assessment Act*, the test of whether the taxpayer is

examen et une appréciation de l’ensemble des facteurs afin de déterminer s’il s’agit en réalité d’une société véritablement commerciale. À la page 70, le juge McIntyre déclare ce qui suit:

Bon nombre d’organismes de bienfaisance qui œuvrent au sein de la collectivité et qui ont recours de temps à autre à des activités qu’on qualifierait de commerciales afin de réunir des fonds pour pouvoir remplir leurs objets, risqueraient, par l’application de pareil critère, d’être considérés comme des entreprises. Attacher une importance primordiale à l’aspect commercial d’une opération litigieuse ne constitue pas, à mon avis, un guide sûr ni utile. J’estime que le critère de l’activité commerciale est trop imprécis pour qu’il puisse être appliqué avec uniformité. Je suis d’accord que, pour décider si une activité peut être qualifiée d’entreprise au sens de l’al. 7(1)(b) de *The Assessment Act*, il faut examiner et apprécier l’ensemble des facteurs pertinents qui s’y rapportent. Cependant, il faut les examiner et les apprécier pour déterminer non pas si, dans un sens général, l’opération est de nature commerciale ou revêt des aspects commerciaux, mais si elle a comme objet prépondérant la réalisation de profits. Si c’est le cas, il s’agit d’une entreprise; dans le cas contraire, ce n’en est pas une.

La caisse populaire en question avait pour objet prépondérant de fournir à ses membres des prêts à taux modéré à des fins de prévoyance et d’activités productives, et non pas de faire des profits. Par conséquent, le juge McIntyre a conclu que l’intimée n’exploitait pas une entreprise pour les fins de la disposition en question.

29 Le demandeur fait valoir que l’arrêt *Hearst*, précité, interprétait la loi ontarienne intitulée *The Assessment Act*, qui dresse une liste «d’entreprises» que les autorités cherchaient à assujettir à l’impôt. À son avis, il n’y avait pas dans cette Loi de définition équivalente à celle du terme «entreprise» qui se trouve au paragraphe 248(1) de la Loi. Toutefois, comme il a déjà été noté, le paragraphe 248(1) ne définit pas le terme «entreprise». Par conséquent, les dispositions de ces deux lois ont plus de points en commun que ce que laisse entendre le demandeur.

30 Dans l’arrêt *Canadian Marconi*, précité, portant sur une question d’impôt sur le revenu, le juge Ryan, J.C.A., a analysé le critère de l’objet prépondérant. À la page 330, il indique ceci: «Je ferais remarquer que, même aux fins de la loi provinciale,

in business is not merely whether profit is being sought, but whether that is the predominant purpose". In light of these remarks, the defendant argues that the preponderant purpose test should apply under the Act, though not for the purpose of determining source of income. The plaintiff disputes this interpretation of *Canadian Marconi*, however, and refers to the conclusion of the Court, at page 330, wherein Ryan J.A. stated the following: "I am of the view, however, that for purposes of the *Income Tax Act*, the fact that an activity is engaged in for the purpose of making a profit cannot be decisive of the question whether income from it has its source in 'business' on the one hand, or in 'property' on the other." According to the plaintiff, this indicates that the preponderant purpose test has not been adopted in the income tax context.

Assessment Act (The), le critère consistant à savoir si le contribuable exploite une entreprise ne se ramène pas simplement à la question de savoir si on recherche des profits, mais à la question de savoir s'il s'agit là du but prédominant». À la lumière de ces observations, la défenderesse fait valoir que le critère de l'objet prépondérant devrait s'appliquer en vertu de la Loi, mais pas aux fins de déterminer la source du revenu. Le demandeur conteste cette interprétation de l'arrêt *Canadian Marconi*, toutefois, et fait référence à la conclusion du jugement de la Cour, à la page 330, où le juge Ryan déclare ce qui suit: «J'estime toutefois que, aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le fait qu'une activité soit exercée aux fins de faire des profits ne saurait permettre de trancher la question de savoir si le revenu en découlant est tiré d'une "entreprise" d'une part ou d'un "bien" d'autre part.» Selon le demandeur, c'est là une indication que le critère de l'objet prépondérant n'a pas été adopté dans le contexte de l'imposition du revenu.

31 Ryan J.A. decided the *Canadian Marconi* case by referring to subsection 9(1) of the Act, and determining the source of the company's profit. He concluded that the profit was best viewed as income from property, and not income from business. Clearly, Ryan J.A. did not explicitly reject or adopt the preponderant purpose test in the income tax context; rather, he merely indicated that the test cannot be used to determine source of income, which is not at issue in the present case.

Le juge Ryan a statué sur l'affaire *Canadian Marconi* en se fondant sur le paragraphe 9(1) de la Loi et en déterminant quelle était la source du profit de la société. Il a conclu qu'il était préférable de considérer le profit comme un revenu tiré d'un bien, plutôt que d'une entreprise. Manifestement, le juge Ryan n'a ni rejeté ni adopté explicitement le critère de l'objet prépondérant dans le contexte de l'impôt sur le revenu; il a plutôt tout simplement indiqué que le critère ne peut être utilisé pour déterminer la source du revenu, qui n'est pas une question litigieuse en l'espèce. 31

32 The case of *Tonn v. Canada, supra*, considers the reasonable expectation of profit test in assessing whether a claimed business expense is an allowable deduction under the Act. In that case, Linden J.A. determined that there are at least five possible tests for expense deductibility: four of a statutory nature, and one of a common law origin. Each of the relevant statutory provisions makes either an explicit or implicit reference to profit.

L'arrêt *Tonn c. Canada*, précité, examine le critère de l'expectative raisonnable de profit en cherchant à déterminer si une dépense d'entreprise est une déduction admissible en vertu de la Loi. Dans cet arrêt, le juge Linden, J.C.A., a conclu qu'au moins cinq critères pouvaient s'appliquer au sujet de la déductibilité des frais: quatre sont d'origine législative, et le cinquième est tiré de la common law. Chacune des dispositions législatives pertinentes fait référence explicitement ou implicitement à la notion de profit. 32

- 33 After summarizing the four statutory approaches to expense deductibility, Linden J.A. went on to consider the common law test, as set out in *Moldowan v. The Queen*, *supra*. The *Moldowan* case is frequently cited as an authority for the proposition that a taxpayer must have a profit or a reasonable expectation of profit in order to be carrying on a business. In the opinion of Linden J.A., Dickson J.'s [as he then was] reference to reasonable expectation of profit in *Moldowan* has evolved into a benchmark test according to which issues of business expense deductibility are normally determined.
- 34 Justice Linden noted that the common law reasonable expectation of profit test, described in *Moldowan*, resembles the business intention tests in subsection 9(1) and paragraph 18(1)(a) of the Act [*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1], in that the taxpayer must be subjectively motivated by profit when carrying out the activities in question. The common law test goes further than the statutory tests, however, in that it also requires that the taxpayer's profit motive be objectively reasonable. The reasonable expectation of profit test is stricter than the business intention test, due to its objective nature. Justice Linden indicated, at page 93, that the objective aspect of the *Moldowan* test is the most significant feature distinguishing it from the general deductibility tests in the Act.
- 35 According to Linden J.A., the application of the reasonable expectation of profit test is not restricted to farm loss cases, personal and business expense cases, or source of income cases. At page 96, Linden J.A. made the following comments:
- The *Moldowan* test, therefore is a useful tool by which the tax-inappropriateness of an activity may be reasonably inferred when other, more direct forms of evidence are
- Après avoir résumé les quatre critères d'origine législative applicables à la déductibilité des dépenses, le juge Linden analyse le critère de la common law, tel qu'il a été énoncé dans l'arrêt *Moldowan c. La Reine*, précité. Cet arrêt est souvent cité comme l'arrêt de principe attestant la proposition selon laquelle un contribuable doit avoir en vue un profit ou une expectative raisonnable de profit pour être réputé exploiter une entreprise. De l'avis du juge Linden, le raisonnement du juge Dickson [tel était alors son titre] relativement à l'expectative raisonnable de profit dans l'arrêt *Moldowan* est devenu le critère de référence permettant habituellement de trancher les litiges qui concernent la déductibilité des frais d'entreprise.
- Le juge Linden note que le critère de l'expectative raisonnable de profit, fondé sur la common law et énoncé dans l'arrêt *Moldowan*, s'apparente au critère de l'intention commerciale dont il est question au paragraphe 9(1) et à l'alinéa 18(1)a) de la Loi [*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1], en ce sens que le contribuable doit avoir formé l'intention subjective de réaliser un bénéfice quand il se livre aux activités en question. Le critère de common law va plus loin que les critères d'origine législative, toutefois, étant donné qu'il exige également que cette intention soit raisonnable sur le plan objectif. Ce critère de l'expectative raisonnable de profit est plus strict que le critère de l'intention commerciale, en raison de sa nature objective. Le juge Linden indique, à la page 93, que l'aspect objectif du critère de l'arrêt *Moldowan* est la caractéristique qui le distingue le plus des critères généraux énoncés dans la Loi quant à la déductibilité des dépenses.
- Selon le juge Linden, J.C.A., l'application du critère de l'expectative raisonnable de profit n'est pas limitée aux pertes d'exploitation agricole, aux frais personnels et aux dépenses d'entreprise, ni même à la détermination de la source du revenu. À la page 96, le juge Linden fait les observations suivantes:
- Par conséquent, le critère de l'arrêt *Moldowan* est un critère utile qu'il est possible d'appliquer pour conclure qu'une activité du contribuable est inappropriée en l'ab-

lacking. Consequently, when the circumstances do not admit of any suspicion that a business loss was made for a personal or non-business motive, the test should be applied sparingly and with a latitude favouring the taxpayer, whose business judgment may have been less than competent.

Although not expressly stated, I am of the view that these comments were intended to apply only to expense deductibility cases.

36 In my opinion, there are a number of reasons why the preponderant purpose test should prevail over the reasonable expectation of profit test in the application of subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act in the present case. Firstly, the particular phrase which must be construed herein is “carried on business” under a contract. The phrase “carried on business”, which was interpreted in the assessment cases such as *Hearst, supra*, does not necessarily have the same meaning as the word “business”, as it is used in the Act: *Smith v. Anderson, supra*, at page 277; *Friesen v. Canada, supra*, at pages 134-135. As seen above, the expense deductibility cases which have interpreted the single term “business” frequently apply the reasonable expectation of profit test.

37 Furthermore, the preponderant purpose test has been applied in business tax and assessment cases, not for the purpose of determining source of income, but to determine whether certain entities carry on business. As noted by Vern Krishna, in *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 5th ed. (Scarborough, Ontario: Carswell, 1995), at page 1, a tax is “a compulsory contribution levied on individuals, firms, or property in order to transfer resources from the private to the public sector”. From this perspective, I see no difference between a provincial business tax or an assessment tax. A principal objective underpinning income tax is similar: to generate revenue which will fund government programs and services.

sence d'éléments de preuve plus directs. Ainsi, lorsque les circonstances ne soulèvent nullement la question de savoir si une perte d'entreprise a été engagée dans un but personnel ou dans un but non lié à l'entreprise, le critère devrait être appliqué avec modération et avec une latitude favorisant le contribuable, dont le sens des affaires a peut-être fait défaut.

Bien que cela ne soit pas expressément indiqué, je suis d'avis que le juge Linden avait l'intention de limiter ces observations aux cas de déductibilité des dépenses.

À mon avis, en l'espèce, le critère de l'objet 36 prépondérant devrait avoir préséance sur le critère de l'expectative raisonnable de profit dans l'application des paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi pour plusieurs raisons. Tout d'abord, l'expression précise soumise à l'interprétation en l'espèce est «exploiter une entreprise» en vertu d'un contrat. L'expression «exploiter une entreprise», qui a été interprétée dans des causes d'assujettissement à l'impôt comme l'arrêt *Hearst*, précité, n'a pas nécessairement le même sens que le mot «entreprise» utilisé dans la Loi: voir *Smith v. Anderson*, précité, à la page 277; *Friesen c. Canada*, précité, aux pages 134 et 135. Comme on l'a vu ci-dessus, les causes de déductibilité des dépenses dans lesquelles le terme «entreprise» a été interprété seul ont fréquemment appliqué le critère de l'expectative raisonnable de profit.

En outre, le critère de l'objet prépondérant a été 37 appliqué dans des causes de taxe professionnelle et d'évaluation fiscale, non pas aux fins de déterminer la source du revenu, mais pour déterminer si certaines entités exploitaient une entreprise. Comme le fait remarquer Vern Krishna, dans son ouvrage *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 5^e éd. (Scarborough, Ontario: Carswell, 1995), à la page 1, une taxe est [TRADUCTION] «une contribution obligatoire imposée à des particuliers, à des entreprises ou sur des biens dans le but de transférer des ressources provenant du secteur privé au secteur public». De cette perspective, je ne vois aucune différence entre une taxe professionnelle provinciale ou un impôt fondé sur l'évaluation. L'objectif principal qui sous-tend l'impôt sur le revenu est semblable: il s'agit de générer des revenus qui financeront les programmes et les services gouvernementaux.

38 As indicated previously, the main issue in the assessment cases, including *Hearst, supra*, has been whether or not a particular entity is carrying on business. In contrast, the business loss and expense deductibility cases have focussed on a number of different issues, including the proper characterization of a source of income (property income vs. business income), or the characterization of a type of expense (personal expense vs. business expense). The provisions at issue in this case require the Court to ascertain the nature of the activities of the taxpayer's employer. The Court need not consider the source of income, or expense deductibility; rather, it must assess the types of activities or operations in which a particular organization is engaged. In the case at bar, if the employer is not carrying on business, the provision has no application.

39 In *Tonn, supra*, the Court clearly limited its comments regarding reasonable expectation of profit to expense deductibility tests. The reasonable expectation of profit test is also appropriate in cases, such as *Moldowan*, where an operation which resembles a business has nonetheless been unsuccessful at earning a profit. By applying the reasonable expectation of profit test, the courts are able to identify businesses which would otherwise be overlooked solely because of the fact that they have not been able to achieve the objective for which they were created, i.e., the realization of a profit. In the present case, however, there is no issue of expense deductibility or source of income. In addition, there is no suggestion of suspicious circumstances or the manipulation of a taxpayer's affairs in order to achieve a patina of compliance with the Act, as referred to by Linden J.A. in *Tonn*. In fact, it is the affairs or transactions of the taxpayer's employer, and not of the taxpayer himself, which must be assessed in the case at bar. In my opinion, these distinctions support the view that the reasonable expectation of profit test is inappropriate with respect to subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act.

38 Comme il a été indiqué précédemment, la principale question à trancher dans les causes d'évaluation fiscale, y compris dans l'arrêt *Hearst*, précité, consistait à déterminer si une entité particulière exploitait une entreprise. Par contraste, les causes traitant de déductibilité des pertes et des dépenses d'entreprise ont mis l'accent sur un certain nombre de questions différentes, notamment la qualification appropriée d'une source de revenu (revenu tiré d'un bien par opposition à revenu tiré d'une entreprise), ou d'un type de dépense (dépenses personnelles par opposition à dépenses d'entreprise). Les dispositions contestées en l'espèce exigent que la Cour détermine la nature des activités de l'employeur du contribuable. Il n'est pas nécessaire que la Cour examine la source du revenu ni la déductibilité des dépenses; elle doit plutôt évaluer les types d'activités ou d'opérations dans lesquelles est engagé un organisme particulier. En l'espèce, si l'employeur n'exploite pas une entreprise, la disposition ne s'applique pas.

39 Dans l'arrêt *Tonn*, précité, la Cour a clairement limité ses observations concernant l'expectative raisonnable de profit aux critères applicables à la déductibilité des dépenses. Le critère de l'expectative raisonnable de profit est également approprié dans des causes, comme l'affaire *Moldowan*, où une opération qui s'apparente à une entreprise n'a pas réussi à réaliser des profits. En appliquant le critère de l'expectative raisonnable de profit, les tribunaux parviennent à identifier des entreprises qui passeraient autrement inaperçues uniquement parce qu'elles n'ont pas réussi à atteindre l'objectif pour lequel elles ont été créées, c'est-à-dire la réalisation d'un profit. Toutefois, en l'espèce, il n'est nullement question de déductibilité des dépenses ou de source du revenu. En outre, personne ne laisse entendre qu'il y a des circonstances douteuses ou que le contribuable a structuré ses affaires pour créer une illusion de conformité à la Loi, comme le mentionnait le juge Linden, J.C.A. dans l'arrêt *Tonn*. En fait, ce sont les affaires ou les opérations de l'employeur du contribuable, et non celles du contribuable lui-même, qui doivent être évaluées en l'espèce. À mon avis, ces distinctions appuient l'opinion selon laquelle le critère de l'expectative raisonnable de profit n'est pas celui qu'il faut appliquer au regard des paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi.

- 40 In conclusion, the preponderant purpose test, as described in *Hearst, supra*, is appropriate for determining whether or not a specified employer is carrying on business under a contract, in the context of subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act. I must now determine if the Department had, as its predominant purpose, a profit motive when it entered into the contract in question.
- 41 Mr. Tim Andrew testified on behalf of the plaintiff. Mr. Andrew was Assistant Deputy Minister in the Department of Agriculture and Rural Development in New Brunswick in 1979 and 1980, and later became Deputy Minister. According to Mr. Andrew, CIDA had initially consulted the private sector to work on its Malawi project; however, there was a shortage of private sector interest and skills necessary to take on such a project. Ms. Brito, who appeared on behalf of the Minister, suggested otherwise.
- 42 CIDA is involved in development assistance, which is one aspect of Canada's foreign policy. The most significant reason for such development aid is obviously to help troubled and impoverished nations. According to Mr. Andrew, one of the Province's objectives in entering into the contract was to make Malawi self-sufficient in dairy products so that it would no longer depend upon South Africa for its source of supply. In addition, the Province hoped to impact positively upon the New Brunswick economy, and to create jobs for Canadians in Malawi. Mr. Andrew also appeared to have two other objectives: (a) he wanted to move the Department into a new and interesting area; and (b) he considered his involvement in this project to be career-enhancing. Mr. Andrew further indicated that one of the Province's goals in carrying out the contract was to make a profit, so as to ensure that the Province would not lose money. It appears that Mr. Andrew intended that the Department would make a profit, regardless of how large, which would act as a safety net in the event that some of its calculations or assumptions had not been correct. Mr. Andrew also testified that a private consultant would not have agreed to the terms of the contract, because he
- En conclusion, le critère de l'objet prépondérant, tel qu'il est décrit dans l'arrêt *Hearst*, précité, est celui qu'il convient d'utiliser pour déterminer si un employeur désigné exploite une entreprise en vertu d'un contrat, dans le contexte des paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi. Je dois maintenant déterminer si le Ministère avait, comme objet prédominant, l'intention de faire des profits quand il a conclu le contrat en question.
- 41 M. Tim Andrew a témoigné au nom du demandeur. M. Andrew était sous-ministre adjoint au ministère de l'Agriculture et de l'Aménagement rural au Nouveau-Brunswick en 1979 et 1980 et il a occupé par la suite le poste de sous-ministre. Selon M. Andrew, l'ACDI avait initialement consulté le secteur privé pour mettre en œuvre le programme du Malawi; toutefois, elle n'y a trouvé ni l'intérêt ni les compétences nécessaires pour entreprendre un tel programme. M^{me} Brito, qui a déposé au nom du ministre, a donné une version différente.
- 42 Le mandat de l'ACDI est d'offrir de l'aide au développement, dans le cadre de la politique étrangère du Canada. La raison la plus importante de ce mandat est manifestement d'aider les nations défavorisées ou en difficulté. Selon M. Andrew, dans l'exécution de ce contrat, la province cherchait notamment à aider le Malawi à parvenir à l'autosuffisance en matière de produits laitiers de façon que le pays n'ait plus à dépendre de l'Afrique du Sud comme source d'approvisionnement. En outre, la province espérait que ce contrat aurait des effets positifs sur l'économie du Nouveau-Brunswick et qu'il créerait des emplois pour les Canadiens au Malawi. M. Andrew semblait également poursuivre deux autres objectifs: a) il voulait engager le Ministère dans un domaine nouveau et intéressant; et b) il estimait que sa participation à ce programme pouvait favoriser son avancement. M. Andrew a en outre indiqué que l'un des objectifs poursuivis par la province dans l'exécution du contrat était la réalisation d'un bénéfice, de façon à s'assurer que la province ne subisse aucune perte financière. Il semble que M. Andrew avait l'intention que le Ministère fasse des profits, quelle qu'en soit l'importance, afin de disposer d'une sorte de filet de sécurité au cas où certains de

would have wanted more money than the Province had contracted for.

43 In light of the evidence, I find that there were three main reasons why the Province entered into the contract: humanitarian reasons; increased employment opportunities for residents of New Brunswick; and economic stimulation. With respect to the potential for making profit, I find that the Province did not enter into the contract for the main purpose of making money; rather, the Province entered into the CIDA contract to achieve the three main objectives, as noted above, without losing money in the process. Mr. Andrew clearly wanted to have a safety net, as part of the contract terms, in case the Department's estimates or assumptions were inaccurate. If a small profit was eventually produced, that would merely augment the Province's accomplishments.

44 Unlike typical business ventures, as the plaintiff noted, the contract in question was a costs-plus contract with minimal financial risk. Furthermore, as noted by Ms. Brito, who has been employed with CIDA for twenty-five years, this is not a case of a competitive contract; a private sector firm would have put much more capital at risk than did the province, and would have required more generous terms. In addition, the Department's full-time employees carried out the work under the contract, so that additional staff was not necessary.

45 The Department also did not undergo any significant reorganization in order to fulfil its requirements under the contract. No new entity was created to provide the services for which the Department contracted; rather, the evidence suggests that the contract was merely considered to be an additional activity within the Department. There is no evidence that the Department formulated a business plan that

ses calculs et de ses hypothèses se révéleraient inexacts. M. Andrew a également déclaré dans sa déposition qu'un consultant privé n'aurait pas accepté les conditions du contrat, parce qu'il aurait demandé plus d'argent que ce que la province a accepté.

Au vu de la preuve, je conclus que la province a 43
conclu ce contrat pour trois raisons principales: des raisons d'ordre humanitaire; des possibilités d'accroître le nombre d'emplois pour les résidents du Nouveau-Brunswick; et la stimulation de l'économie. Pour ce qui a trait à la possibilité de faire des bénéfices, je conclus que la province n'a pas conclu le contrat dans le but premier de faire de l'argent, mais plutôt pour réaliser les trois objectifs principaux notés ci-dessus, sans subir de pertes financières en cours de route. M. Andrew voulait manifestement inclure au contrat une clause qui servirait de filet de sécurité, au cas où les prévisions ou les hypothèses du Ministère seraient inexacts. La réalisation d'un bénéfice, aussi mince soit-il, ne ferait que s'ajouter aux réalisations de la province.

Contrairement à des opérations commerciales à 44
risque types, comme le fait remarquer le demandeur, le contrat en question était un contrat à prix coûtant majoré ne présentant qu'un risque financier minime. En outre, comme le note M^{me} Brito, qui a également travaillé pour l'ACDI pendant vingt-cinq ans, il ne s'agissait pas d'un contrat concurrentiel; une entreprise du secteur privé aurait investi beaucoup plus de capital de risque que ne l'a fait la province, et aurait donc exigé des conditions plus généreuses. De plus, ce sont les employés à plein temps du Ministère qui ont effectué les travaux prévus au contrat, de sorte qu'il n'a pas été nécessaire d'embaucher du personnel supplémentaire.

Le Ministère n'a pas non plus procédé à une 45
réorganisation importante pour être en mesure de s'acquitter de ses responsabilités contractuelles. Aucune nouvelle entité n'a été créée pour offrir les services auxquels s'était engagé le Ministère; la preuve suggère plutôt que le contrat a simplement été considéré comme une activité supplémentaire s'ajoutant au mandat du Ministère. Aucun élément

would reveal what the expected profit from the contract might be. There was also no change in the Department's mandate brought about by statute, regulation, or otherwise. All that occurred was a grant of Ministerial or Cabinet authority allowing the contract to proceed.

de preuve n'indique que le Ministère a préparé un plan d'entreprise permettant de faire des projections sur les profits que le contrat permettrait de réaliser. Il n'y a pas eu de modification du mandat du Ministère par l'adoption d'une loi, d'un règlement ou de toute autre mesure. Le ministre ou le Cabinet a simplement donné l'autorisation d'exécuter le contrat.

46 Regardless of how it is perceived, the entire contract was funded by public money transferred from one level of government to another. Obviously, tight fiscal environments, both federally and provincially, have forced governments to seek out new revenue sources. Similarly, Mr. Andrew had an obligation to ascertain his costs in order to minimize the burden on the public and to account for the use of public funds. However, this is not to say that profit motive can be escalated to the foremost position in these circumstances. While the generation of profit, as a safety net, was one motive, it was certainly not the predominant purpose for which the contract was entered into. In my view, even if a profit was earned, it was merely incidental to other, more significant, purposes.

46 Indépendamment de la perception que l'on puisse en avoir, la totalité du contrat a été financée par des fonds publics qui ont été transférés d'un palier de gouvernement à un autre. Manifestement, le contexte fiscal très serré, au niveau fédéral comme au niveau provincial, a obligé les gouvernements à chercher de nouvelles sources de revenu. De même, M. Andrew avait l'obligation de vérifier ses coûts afin de minimiser le fardeau financier du programme sur le trésor public et de rendre compte de son utilisation des fonds publics. Toutefois, cela ne suffit pas pour que l'on puisse affirmer que le souci de rentabilité était prépondérant dans les circonstances. Bien que la réalisation d'un bénéfice, comme filet de sécurité, fût l'un des motifs poursuivis, ce n'était certainement pas l'objet prédominant à l'origine de la conclusion du contrat. À mon avis, même si des profits ont été réalisés, ceux-ci étaient simplement accessoires à d'autres objets beaucoup plus importants.

Reasonable Expectation of Profit

Expectative raisonnable de profit

47 The plaintiff argued, in the alternative, that his employer carried on business with a reasonable expectation of profit. As indicated previously, the reasonable expectation of profit test consists of both subjective and objective elements. According to Mr. Andrew, the contract in question would earn a profit because it covered virtually all of the Department's costs, and also provided a \$25,000 annual fee along with a 25% markup on actual salaries paid to employees. The annual fee was intended to cover the costs of employing a Canadian-based project coordinator and staff needed to supervise and administer the project. In Mr. Andrew's view, the additional costs and administrative overhead would not be significant. New employees were not hired for the Malawi project; rather, additional activities were

47 Le demandeur fait valoir, subsidiairement, que son employeur exploitait une entreprise ayant une expectative raisonnable de profit. Comme il a été indiqué précédemment, le critère de l'expectative raisonnable de profit comporte des éléments subjectifs et objectifs. Selon M. Andrew, le contrat en question pouvait générer des bénéfices parce qu'il couvrait pratiquement tous les coûts du Ministère, et prévoyait également des honoraires annuels de 25 000 \$ de même qu'une majoration de 25 % sur les salaires réels des employés. Les honoraires annuels devaient servir à payer les services d'un coordonnateur de programme au Canada et du personnel nécessaire pour superviser et administrer le programme. De l'avis de M. Andrew, les coûts additionnels et les frais généraux administratifs devaient être minimes.

- added to the duties of existing employees, such as Mr. Andrew, Mr. Lister, and Ms. Johnson. Mr. Lister confirmed that no additional personnel or office space was required for the project.
- 48 Ms. Valerie Johnson of the Administrative Services Branch of the Department was responsible for paying bills and reconciling the accounts, including contract-related travel and salaries. She performed these financial services as an additional duty. While she testified that the services she performed were somewhat black and white, she did say there was invariably a fair amount of work involved.
- 49 Ms. Brito testified that the contract was entered into in the not-for-profit sector, and was described as an administrative agreement. As indicated previously, she stated that both the overhead markup and the profit margin would have been higher if the contract had been entered into with the private sector. It is the Treasury Board which determines the profit margin on contracts entered into by the federal government.
- 50 The plaintiff called one expert witness, Mr. John Gorill, who is a chartered accountant. He was asked to determine net profit, and to provide an opinion on the Department's expectation of profit upon entering the contract. The defendant objected to Mr. Gorill's testimony. I allowed Mr. Gorill's evidence on the basis that he could appreciably assist the Court in coming to a conclusion of law, based on the facts in this case. Of course, the Court is often only able to determine the usefulness of certain evidence after cross-examination has been completed.
- 51 It is indisputable that no witness can be conclusive on a question of law. The evidence of any expert is invariably a question of weight, and the Court is
- Aucun nouvel employé n'a été embauché pour le programme du Malawi; au contraire, les activités supplémentaires ont simplement été ajoutées aux fonctions des employés déjà en place, tels que M. Andrew, M. Lister et M^{me} Johnson. M. Lister confirme que le programme n'a pas nécessité l'embauchage de nouveaux employés ni la location de bureaux supplémentaires.
- M^{me} Valerie Johnson de la direction des services administratifs du Ministère était responsable du paiement des factures et du rapprochement des comptes, notamment des frais de déplacement et des salaires liés à l'exécution du contrat. Elle s'est acquittée de ces tâches financières en sus de ses autres fonctions. Bien qu'elle ait indiqué dans sa déposition que ces tâches ne comportaient rien de compliqué, le surcroît de travail était quand même substantiel dans l'ensemble.
- M^{me} Brito a indiqué dans sa déposition que le contrat ne poursuivait pas des fins lucratives, et a été décrit comme une entente administrative. Comme il a été indiqué précédemment, elle a déclaré que la majoration des frais généraux et la marge bénéficiaire auraient pu être plus élevées si le contrat avait été conclu avec le secteur privé. C'est le Conseil du Trésor qui détermine la marge bénéficiaire applicable à des contrats conclus par le gouvernement fédéral.
- Le demandeur a cité un témoin-expert, M. John Gorill, comptable agréé. Celui-ci a été prié de déterminer le bénéfice net et de fournir une opinion sur l'expectative de profit qu'entretenait le Ministère au moment de la signature du contrat. La défenderesse s'est opposée à la déposition de M. Gorill. J'ai autorisé M. Gorill à déposer au motif qu'il pourrait aider considérablement la Cour à en venir à une conclusion de droit, en se fondant sur les faits de l'espèce. Bien entendu, il arrive souvent que la Cour soit en mesure de déterminer l'utilité de certaines dépositions uniquement après le contre-interrogatoire.
- Il va de soi qu'aucun témoin ne peut fournir de preuve concluante sur une question de droit. La déposition de tout expert repose invariablement sur

not bound by it. A reasonable expectation of profit should be examined on the basis of sound accounting principles. This, of course, does not mean that expert accountancy evidence is always required or necessary; rather, it is helpful in so far as it discloses in what manner accountants, in practice, deal with a particular subject. Nevertheless, it is for the Court to decide whether such practice is sound.

l'importance qui peut lui être accordée, et la Cour n'est pas liée par ce genre de témoignage. L'expectative raisonnable de profit devrait être analysée en se fondant sur des principes comptables solides. Bien entendu, cela ne signifie pas que la preuve de l'expert en comptabilité est toujours nécessaire; elle est plutôt utile dans la mesure où elle révèle de quelle manière les comptables traitent dans la pratique d'un sujet particulier. Néanmoins, c'est à la Cour qu'il incombe de décider si cette méthode est valable.

52 Mr. Gorill has no special expertise in cost accounting or in the allocation of costs, including overhead; however, he testified that he had experience with cost allocation at his firm. He also testified that this was the first time he extracted figures from the public accounts. Mr. Gorill relied on a witness statement and a written opinion of other witnesses of the plaintiff, which I did not allow. After hearing the oral testimony of these other witnesses, Mr. Gorill testified that he would not change the opinion he provided with respect to overhead.

M. Gorill n'est pas spécialisé dans la comptabilité du prix de revient ou dans la répartition des coûts, notamment des frais généraux; toutefois, il a déclaré qu'il avait acquis une certaine expérience de la répartition des coûts dans l'entreprise où il travaille. Il a également déclaré que c'est la première fois qu'il examine des chiffres tirés des comptes publics. M. Gorill s'est appuyé sur la déclaration d'un témoin et un avis écrit d'autres témoins du demandeur, que je n'ai pas acceptés. Après avoir entendu la déposition de ces autres témoins, M. Gorill a déclaré qu'il ne modifierait pas l'avis qu'il avait donné au sujet des frais généraux. 52

53 Mr. Gorill described the contract in question as being a costs-plus contract with minimal risk. He testified that the figure of approximately 15% for overhead was conservative. In addition, he agreed that there would be an actual loss, not a net profit, over the ten-year life of the contract, if overhead were 20%, not 15%. According to Mr. Gorill, if the public accounts, along with the financial documents prepared by Ms. Johnson, are accurate, then his opinion regarding overhead was within a range of reasonableness. While he agreed that the major portion of government activities would not be for profit, Mr. Gorill felt that his considerations relating to the costs under the contract were reasonably presented.

M. Gorill a décrit le contrat en question comme un marché à prix coûtant majoré présentant un risque minime. Il a déclaré qu'une prévision d'environ 15 % pour les frais généraux était une estimation prudente. En outre, il a admis qu'il y aurait une perte réelle, et non pas un bénéfice net, sur la durée de dix ans du contrat, si les frais généraux s'élevaient à 20 % et non à 15 %. Selon M. Gorill, si les comptes publics, de même que les documents financiers préparés par M^{me} Johnson, sont exacts, son opinion concernant les frais généraux est dans une fourchette raisonnable. Bien qu'il admette que la majeure partie des activités du gouvernement ne sont pas entreprises dans le but de faire des bénéfices, M. Gorill estime que ses observations concernant les coûts prévus au contrat ont été raisonnablement présentées. 53

54 Mr. Wilson, a chartered accountant with the provincial government, who had experience in Malawi, testified, on behalf of the plaintiff, that the public

M. Wilson, comptable agréé travaillant pour le gouvernement provincial et ayant de l'expérience au Malawi, a déclaré, au nom du demandeur, que les 54

accounts did not allocate costs as between departments. Specifically, Mr. Wilson indicated that there were costs that were not allocated to the Department which were also not reflected in the public accounts. For example, there was a series of fixed costs relating to the contract that would not be evident in the public accounts. Accordingly, Mr. Wilson stated that the public accounts provided a picture of the direct costs of the contract, and apparently not the indirect costs. Mr. Gorill, nevertheless, felt that his overhead calculation was reasonable, and that his method for allocating indirect costs was sound. He described how the head office of his accounting firm generally allocates overhead to the regions; however, he felt it was unnecessary to do so in the present case because most of the employees under the contract were in Malawi.

comptes publics ne montrent pas la répartition des coûts entre les ministères. Plus précisément, M. Wilson a indiqué que certains coûts n'ont pas été affectés au Ministère et qu'ils ne sont pas non plus reflétés dans les comptes publics. Par exemple, il existe une série de coûts fixes accessoires au contrat qui ne figurent pas dans les comptes publics. Par conséquent, M. Wilson a déclaré que les comptes publics donnaient une idée des coûts directs découlant du contrat, mais manifestement pas des coûts indirects. Néanmoins, M. Gorill a estimé que son calcul des frais généraux était raisonnable, et que sa méthode de répartition des coûts indirects était valable. Il a décrit la méthode qu'utilise généralement le siège social de son entreprise comptable pour répartir les frais généraux dans les régions; toutefois, il n'a pas jugé utile de recourir à cette méthode en l'espèce parce que la plupart des employés travaillant à l'exécution du contrat se trouvaient au Malawi.

55 The defendant called no expert evidence and, indeed, did not, to any extent, fully argue the reasonable expectation of profit issue. The defendant preferred to rely on the preponderant purpose test. Nevertheless, I feel it is appropriate to consider the issue of reasonable expectation of profit. The operations of government departments are, for the most part, directed towards the provision of goods and services to the public, rather than the making of a profit. Normally, as Mr. Gorill agreed, government services are funded out of general tax revenues. In essence, then, there is generally no market mechanism for assessing the demand for government services.

La défenderesse n'a pas cité de témoin-expert et, 55 en fait, elle n'a présenté aucun argument détaillé sur la question de l'expectative raisonnable de profit. Elle a préféré s'appuyer sur le critère de l'objet prépondérant. Néanmoins, je crois qu'il est utile d'examiner la question de l'expectative raisonnable de profit. Les opérations des ministères sont, pour la plupart, axées sur la prestation de biens et services au public, plutôt que sur la réalisation de bénéfices. Normalement, comme en convient M. Gorill, les services gouvernementaux sont financés à même les recettes fiscales générales. Essentiellement, donc, il n'existe pas de mécanisme du marché pour évaluer la demande à l'égard des services gouvernementaux.

56 A question, of course, arises as to whether commercial accountancy practices and principles can apply fully to government accountancy. I need not answer that question in this case. However, it is necessary to point out that the unique feature of government services may not be fully captured in a reasonable expectation of profit analysis, or in a net profit statement, particularly as presented in this case. In other words, what is done in commercial accountancy may not fully reflect the difference between the public and private sectors. In this case,

Bien entendu, il faut se demander si les principes 56 et méthodes de la comptabilité commerciale peuvent s'appliquer intégralement à la comptabilité publique. Il n'est pas nécessaire de répondre à cette question en l'espèce. Toutefois, il faut souligner que la caractéristique unique des services gouvernementaux peut ne pas être entièrement révélée par une analyse de l'expectative raisonnable de profit, ou par un état des bénéfices nets, particulièrement selon la présentation utilisée en l'espèce. Autrement dit, les principes de la comptabilité commerciale ne permettent

Mr. Gorill determined profits in relation to what appears to be ordinary principles. I am not suggesting that, for the most part, generally accepted commercial cost accounting principles do not apply. However, the estimate of the cost base and the required cost allocation procedures is more problematic in government. This is so because of government infrastructure, which is often blended and, accordingly, somewhat more imprecise from a costing perspective.

57 According to Dickson J., in *Moldowan, supra*, at page 486, whether a taxpayer had a reasonable expectation of profit is an objective determination to be made from all of the facts. In *Lorentz (V) v MNR*, [1985] 1 CTC 2144 (T.C.C.), at page 2145, Christie A.C.J. summarized the onus as follows:

[The taxpayer] must place evidence before the Court from which it can be objectively concluded that his conduct was that which could be expected of a reasonably prudent person becoming involved in a commercial undertaking designed to extract profit. . . .

In this regard, Dickson J., in *Moldowan*, listed certain criteria; however, he noted that they were not intended to be exhaustive, and were dependent upon the nature and extent of the undertaking.

58 Mr. Gorill testified that a small net profit of \$136,289 was made over the ten-year life of the contract. I am not concerned with the amount of the profit as determined, nor am I expressing an opinion on the commercial viability of the project. If the project had been a failure, the public coffers would still likely have funded the loss. As I indicated previously, I am mindful that public funds from general tax revenues flowed from the federal government to the provincial government, in this case, in order to provide developmental aid to Malawi. However, profits were assessed by the plaintiff in

peut-être pas de faire ressortir toute la différence qui existe entre les secteurs public et privé. En l'espèce, M. Gorill a déterminé les bénéfices au regard de ce qui semble être des principes ordinaires. Je ne dis pas que la plupart des principes généralement acceptés de la comptabilité du prix de revient en matière commerciale ne s'appliquent pas. Toutefois, la détermination du coût de base et les méthodes de répartition des coûts posent plus de problèmes à l'intérieur du gouvernement, à cause de l'infrastructure gouvernementale, qui est souvent interreliée et qui, par conséquent, manque de précision du point de vue de l'établissement des coûts.

Selon le juge Dickson, dans l'arrêt *Moldowan*, 57 précité, à la page 486, la question de savoir si le contribuable a une expectative raisonnable de profit est une décision objective qui doit s'étayer sur tous les faits. Dans la décision *Lorentz (V) c MRN*, [1985] 1 CTC 2144 (C.C.I.), à la page 2145, le juge en chef adjoint Christie résume le fardeau de la preuve qui incombe au contribuable de la manière suivante:

[Le contribuable] doit, toutefois, présenter [sic] une preuve qui permettra à la Cour de conclure en toute objectivité que sa conduite a été celle que l'on pourrait normalement attendre d'une personne raisonnablement prudente qui s'engage dans une entreprise commerciale destinée à réaliser des profits . . .

À cet égard, le juge Dickson, dans l'arrêt *Moldowan*, a dressé une liste de critères à appliquer; toutefois, il indique que cette liste n'est pas exhaustive et que les facteurs sont différents selon la nature et l'importance de l'entreprise.

M. Gorill a déclaré qu'un faible bénéfice net de 136 289 \$ a été réalisé sur la durée de dix ans du contrat. Le montant des bénéfices ne m'intéresse nullement, et je ne me prononcerai pas non plus sur la viabilité commerciale du programme. Si le programme avait été un échec, l'État aurait vraisemblablement ouvert ses coffres pour absorber la perte. Comme je l'ai indiqué précédemment, je suis conscient que les fonds publics provenant des recettes fiscales générales ont été transférés du gouvernement fédéral au gouvernement provincial, en l'espèce, afin d'offrir une aide au développement au

relation to ordinary commercial accountancy principles. The accounting evidence of Mr. Gorill is helpful, since all governments in Canada are accountable for the expenditure of public funds. Nevertheless, there are aspects of the cost allocation with which I am not satisfied. It is necessary to determine the full costs of the services, which would include both direct and indirect costs. Mr. Gorill attempted to do this. I am unable, though, to determine the costs of products and services that may have been incurred by other departments. For example, I have in mind the central service departments, including the Management Board, Supply and Services, and the Comptroller's Office. The plaintiff also argued that no capital cost allowance (depreciation) charge was necessary since the venture did not have significant capitalization requirements. Unless otherwise accounted for, however, these costs, if material, should be considered and allocated accordingly.

59 There is little doubt that the Department recovered a fair share of its costs of the services provided in connection with the contract. However, I am not satisfied that, on the evidence before me, the Department objectively had a reasonable expectation of profit.

60 In conclusion, on the basis of either test, the Department was not carrying on business under a contract during the taxation years in question, as required by subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act. Accordingly, the plaintiff is not eligible to claim the overseas employment tax deductions for the taxation years 1982 and 1983; he is also unable to claim the overseas employment tax credit in 1984.

61 The appeal shall therefore be dismissed. There shall be no order as to costs.

Malawi. Toutefois, les bénéfécies ont été évalués par le demandeur en fonction des principes ordinaires de la comptabilité commerciale. La preuve comptable produite par M. Gorill est utile, étant donné que tous les gouvernements au Canada doivent rendre compte des fonds publics qu'ils dépensent. Néanmoins, il y a des aspects de la répartition des coûts qui ne me satisfont pas. Il est nécessaire de déterminer la totalité des coûts des services, ce qui inclut les coûts directs et indirects. M. Gorill a essayé de le faire. Je suis toutefois incapable de déterminer les coûts des produits et des services qui peuvent avoir été engagés par d'autres ministères. Par exemple, je pense aux ministères des services centraux, notamment le Conseil de gestion, Approvisionnement et Services et le Bureau du contrôleur. Le demandeur fait également valoir qu'il n'était pas nécessaire de prévoir une déduction pour amortissement étant donné que le programme n'exigeait pas un investissement important de capitaux. À moins qu'ils ne figurent ailleurs, toutefois, ces coûts, s'il sont importants, devraient être pris en compte et répartis en conséquence.

Il ne fait aucun doute que le Ministère a recouvré une bonne part des coûts des services qu'il a offerts dans le cadre du contrat. Toutefois, je ne suis pas convaincu, d'après la preuve dont je suis saisi, que le Ministère avait objectivement une expectative raisonnable de profit. 59

En conclusion, que l'on se fonde sur un critère ou sur l'autre, le Ministère n'exploitait pas une entreprise en vertu d'un contrat pendant les années d'imposition en question, comme l'exigeaient les paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi. Par conséquent, le demandeur ne peut réclamer, au titre d'un emploi à l'étranger, ni les déductions fiscales pour les années d'imposition 1982 et 1983, ni le crédit d'impôt pour 1984. 60

L'appel doit donc être rejeté. Il n'y a pas adjudication des dépens. 61