

Ernest G. Stickel (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Court of Appeal, Jackett C.J., Sheppard and Bastin D.JJ.—Edmonton, March 15, 1973.

Income tax—Canada-U.S. Reciprocal Tax Convention, Article VIII A—U.S. resident teaching in Canada for two years but remaining afterward—Whether exempt from Canadian tax—“Resident”, meaning.

Appellant, a resident of the United States, came to Canada with his family in 1967 for the purpose of teaching at the University of Alberta under a two-year contract. At the expiration of the two-year term, he ceased teaching but stayed in Canada for several months longer doing other work. He claimed an exemption from Canadian income tax for 1967 and 1968 under Article VIII A of the Canada-U.S. Reciprocal Tax Convention.

Held (reversing Cattanach J.), he was entitled to the exemption.

Appellant fell within the language of Article VIII A of the Convention. He was “a professor . . . resident [of the United States] . . . who temporarily visits [Canada] for the purpose of teaching, for a period not exceeding two years, at a university” . . .

The word “resident” in Article VIII A cannot be so narrowly construed as to exclude appellant because he brought his family with him during his absence from the United States.

Article VIII A is not limited in application to visits not exceeding two years.

APPEAL from Cattanach J. [1972] F.C. 672.

COUNSEL:

P. G. C. Ketchum for appellant.

G. W. Ainslie, Q.C. for respondent.

SOLICITORS:

Crockett, Hattersley, Ketchum and Niziol, Edmonton, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

Judgment of the Court was delivered by

JACKETT C.J. (orally)—This is an appeal from a judgment of the Trial Division dismissing the appellant’s appeals from his assessments under

Ernest G. Stickel (Appellant)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Cour d’appel, le juge en chef Jackett, les juges suppléants Sheppard et Bastin—Edmonton, le 15 mars 1973.

Impôt sur le revenu—Convention relative à l’impôt entre le Canada et les États-Unis, Article VIII A—Résident des É.-U. enseignant au Canada pendant deux ans et y restant après cette période—Est-il exempté de l’impôt canadien—Signification du terme «résident».

L’appellant, résident des États-Unis, est venu avec sa famille au Canada en 1967 pour enseigner à l’Université de l’Alberta aux termes d’un contrat de deux ans. A l’expiration de la période de deux ans, il a cessé d’enseigner mais il est resté plusieurs mois au Canada en y exerçant d’autres fonctions. Il a demandé une exemption de l’impôt sur le revenu canadien pour les années 1967 et 1968 en vertu de l’Article VIII A de la Convention relative à l’impôt entre le Canada et les États-Unis.

Arrêt: la décision du juge Cattanach est infirmée. Il a droit à l’exemption.

L’appellant relevait de l’Article VIII A de la Convention. Il était un «professeur . . . qui réside [aux États-Unis] . . . qui fait un séjour temporaire [au Canada] afin d’enseigner, pendant une période n’excédant pas deux ans, dans une université» . . .

On ne peut interpréter le mot «résident» à l’Article VIII A de façon si étroite qu’elle exclurait l’appellant parce que sa famille l’a suivi pendant son séjour hors des États-Unis.

Pour que l’Article VIII A s’applique, il n’est pas nécessaire que les visites ne dépassent pas deux ans.

APPEL d’une décision du juge Cattanach [1972] C.F. 672.

AVOCATS:

P. G. C. Ketchum pour l’appellant.

G. W. Ainslie, c.r. pour l’intimé.

PROCUREURS:

Crockett, Hattersley, Ketchum et Niziol, Edmonton, pour l’appellant.

Le sous-procureur général du Canada pour l’intimé.

Le jugement de la Cour a été prononcé par

LE JUGE EN CHEF JACKETT (oralement)—Il s’agit d’un appel devant cette Cour de la décision par laquelle la Division de première ins-

Part I of the *Income Tax Act* for the 1967 and 1968 taxation years.

The appeals were brought to have decided the question whether the appellant was exempt from income tax during those taxation years on his remuneration as an Associate Professor at the University of Alberta. The exemption was claimed under an article in the *Canada-United States of America Tax Convention*, which has the force of law by virtue of chapter 21 of the Statutes of Canada, 1943-44, and chapter 27 of the Statutes of Canada 1950.¹ The article is Article VIII A of the *Tax Convention* as amended and reads as follows:

A professor or teacher who is a resident of one of the contracting States and who temporarily visits the other contracting State for the purpose of teaching, for a period not exceeding two years, at a university, college, school or other educational institution in such other State, shall be exempted by such other State from tax on his remuneration for such teaching for such period.

Two questions arise on this appeal. The first is whether the appellant was a person who fell within the words "A professor . . . who is a resident of" the United States. The second is whether the appellant was a person who fell within the words "A professor . . . who temporarily visits" Canada "for the purpose of teaching, for a period not exceeding two years, at a university . . .".

The learned trial judge decided the second question against the appellant and did not find it necessary therefore to decide the first question. We, therefore, consider the second question first.

The appellant came to Canada to teach at the University of Alberta under a two year term contract. At the expiration of that two year term of employment, the appellant did cease to teach but he stayed in Canada for several months longer doing other work. On these facts, the learned trial judge held that Article VIII A did not apply because he interpreted Article VIII A as not applying where the duration of the visit

tance a rejeté les appels de l'appellant portant sur les cotisations établies en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1967 et 1968.

^a Les appels furent interjetés afin que soit tranchée la question de savoir si la rémunération qu'avait touchée l'appellant en tant que professeur associé à l'Université de l'Alberta était exonérée d'impôt sur le revenu pour lesdites années d'imposition. L'appellant a demandé l'exonération aux termes d'un article de la *Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique*, convention qui a force de loi en vertu du chapitre 21 des Statuts du Canada, 1943-44, et du chapitre 27 des Statuts du Canada 1950.¹ Cet article est l'Article VIII A de la *Convention relative à l'impôt*, tel que modifié qui dispose que:

^d Tout professeur ou instituteur qui réside dans l'un des États contractants et fait un séjour temporaire dans l'autre État contractant afin d'enseigner, pendant une période n'excédant pas deux ans, dans une université, un collège, une école ou une autre institution d'enseignement dans cet autre État, est exonéré par cet autre État de l'impôt sur la rémunération qu'il reçoit pour cet enseignement pendant ladite période.

Cet appel soulève deux questions. La première est de savoir si l'appellant relevait de la catégorie définie par les termes «Tout professeur . . . qui réside» aux États-Unis. La seconde est de savoir si l'appellant entraînait dans la catégorie définie par les termes «Tout professeur . . . qui fait un séjour temporaire» au Canada «afin d'enseigner, pendant une période n'excédant pas deux ans, dans une université . . .».

Le savant juge de première instance a statué sur la seconde question à l'encontre de l'appellant et n'a donc pas jugé nécessaire de statuer sur la première question. Par conséquent, examinons en premier lieu la seconde question.

L'appellant est venu au Canada pour enseigner à l'Université de l'Alberta avec un contrat de deux ans. A la fin de cette période de deux ans, l'appellant a effectivement cessé d'enseigner, mais il est resté au Canada pour plusieurs mois encore et a occupé d'autres fonctions. Se basant sur ces faits, le savant juge de première instance a décidé que l'Article VIII A ne s'appliquait pas puisque, selon son interprétation, cet article ne

was, in fact, in excess of two years. We do not so read Article VIII A.

The question of interpretation turns on whether the words "for a period not exceeding two years" modify the word "visits" or are an integral portion of the expression "for the purpose of teaching . . . at a university . . .".

Once it is appreciated that the words that constitute the second condition precedent to the application of Article VIII A are

who temporarily visits the other contracting State for the purpose of teaching, for a period not exceeding two years, at a university . . .

and not merely

who temporarily visits the other contracting State for the purpose of teaching, for a period not exceeding two years,

we are all agreed that the words "for a period not exceeding two years" are an integral part of the expression "for the purpose of teaching . . . at a university . . ." and do not relate to the period of the visit as revealed by the actual events.

On that view of the matter it becomes a question of fact as to whether the appellant was a person who was at the relevant time a "resident" of the United States and was a person who temporarily visited Canada for the purpose of teaching at a university for a period not exceeding two years.

We do not think that it is necessary to review the evidence at length. It has been carefully reviewed by the learned trial judge although he did not find it necessary to make any findings on the questions that become relevant on the view that we have taken as to the meaning of the Article.

In our view, the balance of probability on the evidence is that the appellant, who was resident in the United States, had given some thought to the possibility of moving to Canada before he obtained an opportunity to take a two year term appointment at the University of Alberta, that he discussed the project with his family, who were not enthusiastic about the prospect of a permanent move to Canada, and that they

s'applique pas quand la durée du séjour dépasse deux ans. Nous n'interprétons pas l'Article VIII A de cette façon.

^a La question d'interprétation porte sur le point de savoir si les mots «pendant une période n'excédant pas deux ans» se rapportent au mot «séjour» ou s'ils font partie intégrante de l'expression «afin d'enseigner . . . dans une université . . .».

^b Compte tenu du fait que les mots qui constituent la seconde condition d'application de l'Article VIII A sont

et fait un séjour temporaire dans l'autre État contractant afin d'enseigner, pendant une période n'excédant pas deux ans, dans une université . . .

^c et pas seulement

et fait un séjour temporaire dans l'autre État contractant afin d'enseigner, pendant une période n'excédant pas deux ans,

^d nous admettons tous que les mots «pendant une période n'excédant pas deux ans» font partie intégrante de l'expression «afin d'enseigner . . . dans une université . . .» et n'ont aucun rapport avec la durée effective du séjour.

^e Si l'on considère le problème sous cet angle, nous devons trancher une question de fait, savoir si l'appelant, à l'époque en question, «résidait» aux États-Unis et faisait un séjour temporaire au Canada afin d'enseigner dans une université pendant une période n'excédant pas deux ans.

^f Il n'est pas nécessaire, à notre avis, de refaire un examen complet des preuves. Ces preuves ont été examinées avec soin par le savant juge de première instance bien qu'il n'ait pas jugé nécessaire de statuer sur les points qui prennent toute leur importance étant donné notre interprétation de l'article.

^g ^h ⁱ ^j A notre avis, d'après la preuve, il est probable que l'appelant qui résidait aux États-Unis, avait songé à s'installer au Canada avant même d'avoir eu l'occasion d'accepter un engagement de deux ans à l'Université de l'Alberta. Il est aussi probable qu'il avait débattu ce projet avec sa famille que la perspective d'une installation permanente au Canada n'enthousiasmait pas et qu'ils ont décidé d'un commun accord d'aller au

reached a joint decision to go to Canada for the two year appointment only but on the understanding that during that two year period they might reconsider the possibility of making their permanent home in Canada. On those facts, having regard to the necessity of interpreting the words "temporarily visits" as including visiting for the purpose of teaching for a period as long as two years, we are agreed that the appellant was a person who temporarily visited Canada for the purpose of teaching at a university for a period not exceeding two years.

A more difficult question is whether the appellant was "a resident" of the United States at the time contemplated by Article VIII A. The respondent's position is that this contemplates residence in the sense given to that word when it is a basis for liability to income tax and that it is a condition of the Article that a person must have been so resident throughout the period of the exemption. If that be so, it is difficult to envisage what tax relief is accorded by Article VIII A in the case of professors and teachers that would not otherwise be available in the case of all taxpayers by virtue of the foreign tax credit provisions which are, it is believed, also contemplated by the *Tax Convention* in question.

We do not find it expedient to attempt to formulate any definition of what is implied by the words "is a resident" in their context in Article VIII A. No matter how narrowly the expression is construed, it would certainly embrace the appellant if he had been sufficiently affluent and hard hearted to have left his family in a family home in the United States for the two year period and to have continued to incur the expense of maintaining his community and social relationships there during the period of his two years' absence. This would be so in the case of a mariner or soldier who had to absent himself from his home for such a period and the work performed while away does not constitute a relevant distinction. If that would have been so in the case of a person who could afford to maintain his family in the United States while away, and was willing to do, we are of the view that a person who is on a two year

Canada pour une période de deux ans, étant toutefois entendu que pendant cette période, ils pourraient réexaminer la possibilité d'un établissement permanent au Canada. D'après ces faits, vu la nécessité d'interpréter les mots «qui fait un séjour temporaire» de manière à inclure un séjour effectué afin d'enseigner pendant une période de deux ans, nous admettons que l'appelant séjournait temporairement au Canada afin d'enseigner dans une université pendant une période n'excedant pas deux ans.

Une question plus difficile à résoudre est celle de savoir si, pendant la période prévue à l'Article VIII A, l'appelant «résidait» aux États-Unis. L'intimé soutient qu'on doit entendre ici l'expression «résidait» dans le sens qu'on donne à ce mot quand il sert à déterminer l'assujettissement à l'impôt et que l'article pose comme condition que la personne doit être un résident de cette catégorie pendant toute la période d'exonération. Si tel est le cas, il est difficile de voir quel avantage fiscal l'Article VIII A accorde aux professeurs et aux instituteurs qui n'est pas par ailleurs accordé à tous les contribuables en vertu des dispositions sur le dégrèvement des impôts étrangers qui sont, à notre avis, également prévues par la *Convention relative à l'impôt* en question.

Nous ne jugeons pas utile d'essayer de donner une définition de ce qu'implique le mot «réside» dans le contexte de l'Article VIII A. Même dans son interprétation la plus étroite, ce mot se serait certainement appliqué à l'appelant s'il avait été riche et insensible au point de laisser sa famille pendant cette période de deux ans dans leur maison aux États-Unis et de continuer à entretenir ses relations et ses liens avec sa communauté pendant ses deux ans d'absence. Il en serait ainsi dans le cas d'un marin ou d'un militaire qui doit s'absenter de chez lui pendant une telle période et la nature du travail exécuté pendant cette absence ne constitue pas une distinction pertinente. Puisqu'on aurait considéré comme résident la personne qui aurait pu se permettre d'entretenir sa famille aux États-Unis pendant son absence et qui aurait désiré le faire, nous estimons qu'une personne qui fait un séjour «temporaire» de deux ans pour enseigner

“temporary” visit to teach in a foreign university was equally a “resident” of his native land for the purposes of Article VIII A even though he took his family with him and did not continue to incur the expense of maintaining his community and social relationships in his native land.

The appeal will, therefore, be allowed with costs and the assessments will be referred back for re-assessment.

¹ Article VIII A is printed in Schedule A to chapter 27 of the Statutes of 1950.

dans une université étrangère est également, pour les fins de l'Article VIII A, «résident» de son pays d'origine même s'il a emmené avec lui sa famille et même s'il n'a pas continué à entretenir ses relations et ses liens avec sa communauté dans son pays d'origine.

Par conséquent, l'appel est accueilli avec dépens et les cotisations sont déferées pour nouvelles cotisations.

¹ L'Article VIII A paraît à l'Annexe A du chapitre 27 des Statuts de 1950.