

Ernest G. Stickel (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Cattanach J.—Edmonton, Alberta, February 29 and March 1; Ottawa, April 18, 1972.

Income tax—Canada-U.S. Reciprocal Tax Convention, Article VIII A—U.S. resident teaching in Canada—Whether exempt from Canadian tax.

Income tax—Assessment—Powers of Minister—Whether estopped by information bulletin.

Appellant resided in the United States until July 18, 1967, when he moved to Edmonton to teach at the University of Alberta. At the end of his teaching contract on June 30, 1969, he remained in Edmonton as a consulting psychologist until March 1970 when he left Canada.

Held, he was not exempt from income tax in Canada on his income from teaching under Article VIII A of the Canada-U.S. Reciprocal Tax Convention.

A resident of Canada or the U.S.A. is not qualified for exemption from tax in the other country under Article VIII A unless (1) the duration of his visit to such other country does not exceed two years, and (2) the purpose of the visit was to teach.

Smith v. M.N.R. 70 DTC 1594, disapproved.

Held also, an information bulletin published by the Minister which mis-stated the effect of Article VIII A did not create an estoppel against the Minister.

Bowen v. M.N.R. [1972] C.T.C. 2174, disapproved; *Woon v. M.N.R.* [1951] Ex.C.R. 18; *M.N.R. v. Inland Industries Ltd.* 72 DTC 6113, applied.

INCOME tax appeal.

P. G. C. Ketchum for appellant.

Ian Pitfield for respondent.

CATTANACH J.—These are appeals from the assessment by the Minister of the appellant to income tax for his 1967 and 1968 taxation years whereby the Minister disallowed the appellant's claims to exemption from payment of tax in those respective taxation years pursuant to Article VIII A of a Canada-U.S. Reciprocal Tax Convention concluded between the two states indicated in the title on March 4, 1942 which article reads as follows:

Ernest G. Stickel (Appellant)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Division de première instance, le juge Cattanach—Edmonton (Alberta), les 29 février et 1^{er} mars; Ottawa, le 18 avril 1972.

Impôt sur le revenu—Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, Article VIII A—Résident des États-Unis enseignant au Canada—Est-il exempté de l'impôt canadien?

Impôt sur le revenu—Cotisation—Pouvoirs du Ministre—Est-ce qu'un bulletin d'information peut fonder une fin de non-recevoir?

Jusqu'au 18 juillet 1967, l'appellant résidait aux États-Unis. A cette date, il s'est installé à Edmonton pour enseigner à l'Université d'Alberta. Après le 30 juin 1969, date à laquelle se terminait son contrat d'enseignant, il est resté à Edmonton comme psychologue-conseil jusqu'en mars 1970, époque à laquelle il quitta le Canada.

Arrêt: (1) il ne pouvait se faire exempter de l'impôt sur le revenu canadien sur ses revenus provenant de l'enseignement en s'appuyant sur l'Article VIII A de la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis.

Un résident du Canada ou des États-Unis ne peut pas bénéficier d'exemption d'impôt dans l'autre pays en vertu de l'Article VIII A à moins que (1) la durée de sa visite dans cet autre pays n'excède pas deux ans et (2) le but de sa visite soit l'enseignement.

Arrêt désapprouvé: *Smith c. M.R.N.* 70 DTC 1594.

(2) Un bulletin d'information publié par le Ministre, qui exposait de façon erronée l'effet de l'Article VIII A, n'a pas entraîné une fin de non-recevoir opposable au Ministre.

Arrêt désapprouvé: *Bowen c. M.R.N.* [1972] C.T.C. 2174. Arrêts suivis: *Woon c. M.R.N.* [1951] R.C.É. 18; *M.R.N. c. Inland Industries Ltd.* 72 DTC 6113.

APPEL de l'impôt sur le revenu.

P. G. C. Ketchum pour l'appellant.

Ian Pitfield pour l'intimé.

LE JUGE CATTANACH—Les présents appels portent sur des cotisations de l'appellant à l'impôt sur le revenu qu'a établies le Ministre pour les années d'imposition 1967 et 1968 et dans lesquelles il a rejeté les demandes d'exonération du paiement de l'impôt de l'appellant pour lesdites années d'imposition, en vertu de l'article VIII A d'une Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, conclue le 4 mars 1942 entre les deux pays désignés dans le titre. Ledit article est rédigé comme suit:

Article VIII A: 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.

This Convention was approved and declared to have the force of law in Canada by the *Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943*.

Subsequent amendments to the Convention were also approved and declared to have the force of law in Canada by statutes duly enacted by the Parliament of Canada.

Article VIII A was added and approved by chapter 27, Statutes of Canada, 1950.

The Convention has a preamble which declares that the objectives of the two contracting states are (1) the promotion of the flow of commerce between the two countries, (2) the avoidance of double taxation and (3) the prevention of fiscal evasion in the case of income taxes. Many years ago Lord Coke said that a preamble is a good means to find out the meaning of a statute, and as a key to open the understanding thereof.

The basic facts which give rise to these appeals are not in dispute but there is one area of dispute based upon the proper inference to be drawn from those facts and that is whether the appellant ceased to be a resident of the United States.

The appellant was born in Ohio, one of the States of the United States of America. There is no question whatsoever that he is a citizen of that country and resided there until July 18, 1967.

He completed his early education there and then attended Case Western Reserve University in Ohio. He was employed at that University from 1953 to 1957 and during that period he was simultaneously working toward his doctorate in philosophy which he achieved in 1956.

From 1957 to 1958 he worked as a consultant in a research institute in Cleveland, Ohio. From 1958 to 1961 he worked as a private consultant

Article VIII A: 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.

Cette Convention a été ratifiée et déclarée avoir force de loi au Canada par la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique*.

Des modifications ultérieures apportées à la Convention ont également été ratifiées et déclarées avoir force de loi au Canada par des lois dûment adoptées par le Parlement du Canada.

L'article VIII A a été ajouté à la Convention initiale et ratifié par le chapitre 27 des Statuts du Canada, 1950.

Le préambule de la Convention déclare que les objectifs des deux États contractants sont (1) de promouvoir les échanges commerciaux entre les deux pays, (2) d'éviter la double imposition et (3) de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu. Lord Coke a déclaré, il y a de nombreuses années, qu'un préambule est un bon moyen de déterminer le sens d'une loi et d'en faciliter la compréhension.

Les faits essentiels qui sont à l'origine des présents appels ne sont pas contestés, mais il y a un litige quant aux conclusions qui doivent être tirées de ces faits, à savoir si l'appellant a cessé d'être un résident des États-Unis.

L'appellant est né dans l'Ohio, (États-Unis d'Amérique). Il ne fait pas de doute qu'il est citoyen de ce pays et qu'il y a habité jusqu'au 18 juillet 1967.

Il a fait ses études primaires et secondaires aux États-Unis et a ensuite fréquenté la *Case Western Reserve University (Ohio)*. De 1953 à 1957, il a simultanément travaillé au service de cette université et préparé le doctorat en philosophie qu'il a obtenu en 1956.

De 1957 à 1958, il a travaillé à titre de conseil dans un institut de recherches à Cleveland (Ohio). De 1958 à 1961, il a travaillé à son

with the Case Institute which was a separate entity technically but closely affiliated with the University.

The appellant's wife had been born in Newfoundland, Canada, but moved to the United States prior to their marriage. In 1967 there were four children to the union, two of whom were teen-agers.

In 1961 the appellant and his family moved to Washington, D.C.

From 1961 to 1962 he taught at William & Mary University in Norfolk, Virginia.

From there he returned to Washington where he was employed by the Montgomery Board of Health and the Montgomery Board of Education. While so employed he bought a house in Kensington, Maryland which he owned until 1964 when he moved to Wheaton, Maryland where the family lived in rented accommodation. All these places are in the area of Washington, D.C.

Both of the appellant's parents are deceased. If my recollection of the evidence is correct, his only living relative is a brother who lives in the United States. The appellant and his brother were joint owners of a house which was rented to a third person. The appellant sold his interest in this property in 1968.

The appellant also bought property in the States of Florida and New Mexico, neither of which properties he has ever seen. I suspect that these properties may have been bought as a speculation from land developers.

While the appellant was in Washington, D.C. an employment listing in the University of Alberta at Edmonton, Alberta came to his attention. He wrote to the Chairman of the appropriate department of the University on December 5, 1966. He received a reply from the Chairman in February 1967. This reply was to the effect that the Chairman would be in New York and suggested an interview with the appellant. That interview took place and formed the basis for further discussion. That further discussion took place when the appellant flew to Edmonton for that purpose. As a result a verbal agreement for

compte comme conseil pour l'institut *Case*, entité techniquement distincte de l'Université, mais qui y était néanmoins étroitement liée.

L'épouse de l'appellant est née à Terre-Neuve (Canada), mais elle a déménagé aux États-Unis avant d'épouser l'appellant. En 1967, l'appellant et son épouse avaient quatre enfants, dont deux adolescents.

En 1961, l'appellant a déménagé avec sa famille à Washington (D.C.).

En 1961 et 1962, il a été professeur à l'Université William & Mary à Norfolk (Virginie).

Il a quitté ensuite Norfolk et il est revenu à Washington où il a été employé au Montgomery Board of Health et au Montgomery Board of Education. Pendant la durée de cet emploi, il a acheté une maison à Kensington (Maryland), dont il est demeuré propriétaire jusqu'en 1964, époque à laquelle il a loué un appartement à Wheaton (Maryland), où il s'est installé avec sa famille. Tous ces endroits sont situés dans la région de Washington (D.C.).

Les parents de l'appellant sont tous deux décédés. Si mon souvenir de la preuve est fidèle, le frère de l'appellant qui habite aux États-Unis est son seul parent vivant. L'appellant et son frère étaient co-propriétaires d'une maison qu'ils louaient à une tierce personne, mais l'appellant a vendu en 1968 la participation qu'il possédait dans ledit immeuble.

L'appellant a également acheté des biens en Floride et au Nouveau-Mexique, mais il ne les a jamais vus. Je soupçonne qu'il a acheté ces biens de promoteurs immobiliers, à titre spéculatif.

Pendant qu'il était à Washington (D.C.), l'appellant a eu son attention attirée par une offre d'emploi de l'Université d'Alberta à Edmonton (Alberta). Le 5 décembre 1966, il a adressé une demande au doyen du département intéressé et il a reçu une réponse au mois de février 1967. Le doyen l'avisait de son passage prochain à New-York et lui proposait de le rencontrer. L'entrevue qui a suivi a servi de base à un entretien ultérieur qui a eu lieu lorsque l'appellant s'est rendu par avion à Edmonton à cette fin. L'appellant et le doyen ont conclu ensuite un contrat d'emploi verbal. Le 27 mars 1967,

employment was reached. On March 27, 1967 a contract was received by the appellant from the University of Alberta while the appellant was living in Washington, D.C. On March 31, 1967 he signed that contract and returned it to the University.

In his letter of December 5, 1966 to the University the appellant indicated his interest in "re-locating to Canada", that he had been watching movements and trends in Canada for some time and that he had noticed differences that attracted him "personally and professionally". In reciting his personal attributes he made reference to the fact that his wife was a Canadian and that most of his living relatives were in Canada. He mentioned that the family had bought a school bus which was converted into a "prairie schooner" in which the family had toured extensively in Eastern Canada. He also mentioned that all members of the family were camping, fishing and outdoor enthusiasts. He concluded this by letter stating that the family felt that "Canada is the new land of promise". Bearing in mind that this was a letter seeking employment and that the appellant, as a prospective employee, would set out facts and circumstances which he considered might influence the employer in his favour, the letter may not be of great significance being in the nature of puffing. However, it is an indication of the appellant's thoughts and the nomadic way of his life, no doubt dictated by the appellant's occupation.

On the other hand, Mrs. Stickel gave evidence that the move to Edmonton was discussed at a family conference. She, herself, was less than enthusiastic. She had no desire to return to Eastern Canada and she was unfamiliar with Western Canada. It was the consensus of the family, including the appellant, that they should give it a try for two years and remain open minded about the project.

The contract between the appellant and the University was for his employment as an associate professor in the Department of Educational Psychology in the Faculty of Educa-

l'appelant, qui demeurait alors à Washington (D.C.), a reçu un contrat écrit de l'Université d'Alberta. Il a signé ce document le 31 mars 1967 et l'a retourné à l'Université.

Dans la lettre du 5 décembre 1966 qu'il a adressée à l'Université, l'appelant manifestait son désir de [TRADUCTION] «se ré-établir au Canada». Il ajoutait que, depuis quelque temps, il étudiait les tendances et les orientations au Canada et qu'il avait constaté l'existence de différences qui l'attiraient [TRADUCTION] «sur les plans personnel et professionnel». Il y énumérait ses références personnelles et mentionnait que son épouse était canadienne et que la plupart de ses parents vivants étaient au Canada. Il ajoutait qu'il avait acheté un autobus scolaire qu'il avait transformé en «goélette des prairies», dans lequel il avait beaucoup voyagé avec sa famille dans l'est du Canada. Il ajoutait que tous les membres de sa famille étaient des fervents du camping, de la pêche et de la vie en plein air. Il terminait sa lettre en disant que sa famille était d'avis que [TRADUCTION] «le Canada est le pays de l'avenir». Compte tenu du fait que cette lettre était une demande d'emploi, l'appelant, en tant qu'employé éventuel, voulait faire valoir des faits et des circonstances susceptibles à son sens d'influencer favorablement la décision de son employeur éventuel, et cette lettre constituant un peu une flatterie, nous ne pouvons pas y attacher beaucoup d'importance. Toutefois, elle fournit des indications sur les idées de l'appelant et sur le caractère nomade de son mode de vie, caractère sans doute dû à la nature de son travail.

D'autre part, M^{me} Stickel a témoigné qu'on avait discuté en famille du déménagement à Edmonton. Pour sa part, M^{me} Stickel n'était pas très enthousiaste car elle n'avait aucun désir de retourner dans l'est du Canada et ne connaissait pas l'ouest du pays. Toute la famille, y compris l'appelant, s'est mise d'accord sur une période d'essai de deux ans et le fait qu'il fallait rester ouverts au projet.

Aux termes du contrat passé avec l'Université, l'appelant était nommé à un poste de professeur-adjoint au département de psychologie de l'éducation de la faculté d'éducation, à

tion, the effective date of appointment being July 1, 1967 for a probationary period ending June 30, 1969, which I would point out is for a period of two years exactly.

The appellant moved to Edmonton, Alberta, with his family on July 18, 1967 to take up his duties under this appointment.

Prior to moving to Canada the appellant terminated the lease on the premises occupied in the United States. Certain personal effects, which could not be conveniently moved to Canada, were left with his brother. The evidence is not conclusive if this was an outright gift or whether the effects were to be kept for the appellant.

The appellant had a loan account which he closed out but continued payments for about eighteen months to discharge the outstanding balance. His checking and saving account was moved to Edmonton.

When the appellant first came to Edmonton he had difficulty in finding suitable accommodation for rent. He eventually found accommodation but after occupying it for a period the property was offered for sale. The appellant was left with the alternative of buying the property or moving. The appellant moved. On March 27, 1968 he entered into a lease for another property for a period of five years supplemented by an option agreement, for a consideration of \$2,000, to purchase and with an agreement for sale annexed, which might be exercised after February 15, 1973. The lease expired on March 31, 1973. The appellant's explanation was that he entered into these arrangements, i.e. a lease, an option and an agreement for sale, because his obligations thereunder could be transferred readily and the option sold.

At the expiration of his teaching contract with the University on June 30, 1969, the appellant did not renew it. He was dissatisfied with the changes wrought over the two-year period. In his view the enrolment had become too great for satisfactory teaching. He had become disillusioned and no longer wished to teach under those conditions.

compter du 1^{er} juillet 1967, pour une période probatoire qui devait se terminer le 30 juin 1969. Je souligne que le contrat porte sur une période de deux ans exactement.

Le 18 juillet 1967, l'appelant a déménagé à Edmonton (Alberta) avec sa famille, afin d'entrer en fonctions.

Avant de déménager au Canada, l'appelant a résilié le bail de l'appartement qu'il occupait aux États-Unis. Il a confié à son frère certains biens personnels qu'il pouvait difficilement apporter au Canada. La preuve n'établit pas d'une manière concluante s'il s'est agi d'une donation pure et simple ou si ces biens devaient être conservés pour l'appelant.

L'appelant a fermé le compte de prêts qu'il avait, mais il a continué à faire des versements pendant environ dix-huit mois pour en acquitter le solde. Il a transféré à Edmonton son compte courant et son compte d'épargne.

A son arrivée à Edmonton, l'appelant a eu du mal à trouver en location un appartement convenable. Il a finalement trouvé un appartement, mais peu de temps après la propriété a été mise en vente. L'appelant a été placé devant une alternative, acheter l'immeuble ou partir et il a choisi cette dernière solution. Le 27 mars 1968, il a signé sur une autre propriété un bail de cinq ans accompagné d'une option d'achat au prix de \$2,000 et d'un contrat de vente. L'option pouvait être levée après le 15 février 1973 et le bail expirait le 31 mars 1973. L'appelant a expliqué son choix, c'est-à-dire le bail, une option d'achat et un contrat de vente par le fait que cette façon de faire lui permettait de se libérer facilement de ses obligations et de vendre son option.

Le 30 juin 1969, le contrat d'enseignement de l'appelant est venu à expiration et il ne l'a pas renouvelé. Il n'était pas satisfait de la tournure des événements survenus au cours des deux années. Selon lui, le nombre des inscriptions était devenu trop élevé et il ne permettait pas un enseignement efficace. Il avait perdu ses illusions et il ne désirait plus enseigner dans de telles conditions.

The appellant decided to continue in two part time posts in Edmonton. He was employed as a consulting psychologist in a private clinic, The Cold Mountain Institute, and conducted seminars in human relations.

From July 18, 1967 until he left Canada on March 9, 1970 he did not return to the United States except to attend professional conventions and in the fall of 1969 for an interview about prospective employment in the State of Alaska. He received an offer of employment in January 1970 as a result of that interview which he accepted and left Canada in March 1970.

To recapitulate the salient facts in summary form, the appellant was a professor, he was a resident of the United States on July 18, 1967 on which date he came to Canada to teach at the University of Alberta. He taught at that University for a period of two years ending June 30, 1969. From June 30, 1969 to March 9, 1970, a period of slightly more than eight months, he remained in Canada and engaged in employment, other than teaching, for which he received remuneration.

While the appellant was engaged in teaching at the University of Alberta in the years 1967 and 1968 the administrative officer in charge of payroll operations deducted income tax and payments to the Canada Pension Plan, remitted the amounts so deducted to the Minister of National Revenue and issued T.4 slips therefor.

During the months of July to December 1967 a total of \$1,804.33 was deducted from the salary of the appellant for income tax together with a total of \$79.20 as Canada Pension Plan payments, making a total deduction of \$1,883.53 for the 1967 year.

During the year 1968 income tax deductions from the appellant's salary totalled \$3,819.54 and Canada Pension Plan deductions totalled \$81, making a total of \$3,900.54.

I might also add that deductions were also made from the appellant's salary in these two

L'appellant avait obtenu deux emplois à temps partiel et il a décidé de demeurer à Edmonton. Il a travaillé comme psychologue-conseil pour une clinique privée, le Cold Mountain Institute, et il a dirigé des colloques portant sur les relations humaines.

Du 18 juillet 1967 jusqu'à son départ du Canada le 9 mars 1970, l'appellant n'est allé aux États-Unis que pour assister à des congrès professionnels. Il s'y est rendu aussi à l'automne 1969 pour une entrevue relative à un emploi qu'il cherchait à obtenir en Alaska. A la suite de celle-ci, il a reçu en janvier 1970 une offre d'emploi qu'il a acceptée et il a quitté le Canada en mars 1970.

Les faits essentiels se résument donc comme suit: l'appellant était professeur, il était résident des États-Unis le 18 juillet 1967, date à laquelle il est venu au Canada en vue d'enseigner à l'Université d'Alberta. Il a donné des cours à cette Université jusqu'au 30 juin 1969, c'est-à-dire pendant une période de deux ans. Du 30 juin 1969 au 9 mars 1970, soit un peu plus de huit mois, il a demeuré au Canada et a reçu une rémunération pour un travail autre que l'enseignement.

Au cours des années 1967 et 1968, pendant que l'appellant travaillait comme professeur à l'Université d'Alberta, le préposé aux salaires a déduit l'impôt sur le revenu et les contributions au Régime de pensions du Canada du revenu de l'appellant; il a versé ces sommes au ministre du Revenu national et a établi les feuillets T4 correspondants.

De juillet à décembre 1967, une somme de \$1,804.33 a été déduite du salaire de l'appellant aux fins de l'impôt et une somme de \$79.20 a été retenue au titre du Régime de pensions du Canada, ce qui donne des retenues totales de \$1,883.53 pour l'année 1967.

Durant l'année 1968, les déductions d'impôt sur le revenu effectuées sur le salaire de l'appellant ont été de \$3,819.54 et les déductions relatives au Régime de pensions du Canada se sont élevées à \$81, ce qui donne un total de \$3,900.54.

Il est peut-être utile d'ajouter qu'au cours de ces deux années, des contributions à un Régime

years for contributions to a University Pension Plan.

The bursar's office, particularly the administrative officer in charge of payroll operations, was not aware of the Canada-U.S. Reciprocal Tax Convention and did not become aware of it until the matter was brought to the attention of the office in June 1968. In that month the Department of National Revenue, Taxation Division supplied copies of Information Bulletin No. 41, dated May 21, 1968 and published in the *Canada Gazette* of June 1, 1968, the subject of which bulletin is the exemption from income tax in Canada of professors and teachers from other countries.

It is now the practice of that office to obtain from a visiting professor a statement of exemption stating (1) the name of his home country, (2) the date he entered Canada, (3) that he came to Canada for the express purpose of teaching in this country, (4) that his intention is to leave Canada within 24 consecutive months from the date of his entry and (5) that he has not been allowed a tax exemption in respect of teaching income earned in Canada for any period prior to the date of entry indicated. This statement of exemption was drafted and designed in accordance with the instructions in Bulletin 41.

The appellant did not complete such a statement at any time for the very obvious reason that neither the bursar's office, nor the appellant were aware of the tax treaty or Bulletin 41 until June 1968 and the spring of 1969 or possibly the summer of 1968 respectively.

The appellant did file tax returns with the appropriate authority of the United States in which he claimed "non-resident" status. He has paid no income tax to the United States on the income earned in Canada.

The appellant did not file income tax returns in Canada for the 1967 and 1968 taxation years until March 1970. Apparently the appellant filed two tax returns for each taxation year. The returns which bear the latter date do not claim tax exemption under the tax treaty but the returns which bear the earlier date do.

de pensions de l'Université ont également été déduites du salaire de l'appelant.

Le bureau de l'économiste de l'Université et, en particulier, le préposé aux salaires, ne connaissaient pas l'existence de la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis et ils ne l'ont apprise que lorsque la question a été portée à l'attention du service en juin 1968. Durant ledit mois, le ministère du Revenu national, division des impôts, a fourni des exemplaires du Bulletin d'information n° 41, daté du 21 mai 1968, et l'a publié dans la *Gazette du Canada* le 1^{er} juin 1968. Ledit Bulletin concerne l'exonération d'impôt des professeurs et des enseignants étrangers travaillant au Canada.

Aujourd'hui, ledit service se fait remettre par les professeurs qui séjournent dans ce pays une demande d'exonération indiquant: (1) le nom du pays d'où ils viennent, (2) la date de leur arrivée au Canada, (3) qu'ils sont venus au Canada expressément dans le but d'enseigner, (4) qu'ils ont l'intention de quitter le Canada dans les 24 mois qui suivent la date de leur arrivée et (5) qu'ils n'ont bénéficié d'aucune exonération d'impôts à l'égard d'un revenu provenant de l'enseignement, gagné au Canada à quelque époque antérieure à la date d'arrivée au Canada qu'ils indiquent. Cette demande d'exonération a été rédigée et conçue conformément aux instructions du Bulletin 41.

L'appelant n'a jamais rempli une telle déclaration, pour la simple raison que le bureau de l'économiste et l'appelant n'ont appris l'existence de la Convention sur l'impôt ou du Bulletin n° 41 qu'en juin 1968 et qu'au printemps 1969, ou peut-être même qu'à l'été 1968, respectivement.

L'appelant a bien déposé des déclarations d'impôt auprès de l'autorité compétente des États-Unis, dans lesquelles il se réclamait du statut de [TRADUCTION] «non-résident». Il n'a payé aucun impôt aux États-Unis sur le revenu qu'il a gagné au Canada.

L'appelant n'a déposé une déclaration d'impôt au Canada pour les années d'imposition 1967 et 1968 qu'en mars 1970. Apparemment, l'appelant a déposé deux déclarations pour chaque année d'imposition. Les déclarations les plus récentes ne réclament pas d'exonération en

I do not attach significance to this added confusion because by notices of assessment dated April 14, 1970 and April 16, 1970, the Minister advised the appellant that he did not qualify for tax exemption "under Article 8A of the *Income Tax Act* [sic]" and that he was being assessed accordingly.

I might also add that while the appellant claimed tax exemption for all teaching income earned in Canada in 1967 he only claimed exemption on the teaching income earned by him to June 30 in the year 1968.

The appellant forthwith filed notices of objection. The Minister notified the appellant that he had been properly assessed under section 5(1) of the Act and that the provisions of Article VIII A of the tax convention are not applicable. Hence the present appeals.

Counsel for the appellant submitted that a treaty must be interpreted so as to give effect to the rule of effectiveness and the rule of liberal interpretation. I fail to follow how the rule of effectiveness can mean any more than the obvious duty of the Court to give effect to the treaty. That duty is, as I conceive it, to ascertain and give effect to the intention of the contracting states as expressed in the words used by them.

Similarly I find little help in the statement that a treaty shall receive a liberal or extensive construction rather than a strict one. The consensus of all writers is that treaties are to be construed in the most liberal spirit provided however that the sense is not wrested from its plain and obvious meaning.

In my view the duty of the Court is to construe a treaty as it would construe any other instrument public or private, that is to ascertain the true intent and meaning of the contracting states collected from the nature of the subject-matter and from the words employed by them in their context. In this I am assisted by the

vertu de la Convention relative aux impôts, contrairement aux déclarations antérieures.

Je n'attache aucune importance à cette nouvelle énigme, parce que le Ministre, au moyen d'avis de cotisation datés du 14 avril et du 16 avril 1970, a avisé l'appelant qu'il n'avait droit à aucune exonération [TRADUCTION] «en vertu de l'article 8A de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [sic]» et que les cotisations étaient établies en conséquence.

Je précise également que même si l'appelant a réclamé une exonération relativement à l'ensemble du revenu provenant de l'enseignement gagné pendant l'année 1967 au Canada, il n'a réclamé une exonération qu'à l'égard du revenu qu'il a gagné jusqu'au 30 juin 1968.

L'appelant a immédiatement déposé des avis d'opposition. Le Ministre a notifié à l'appelant que la cotisation avait été régulièrement établie en vertu des dispositions de l'article 5(1) de la Loi et que les dispositions de l'article VIII A de la Convention relative à l'impôt n'étaient pas applicables à son cas, d'où les présents appels.

L'avocat de l'appelant a soutenu qu'une convention doit s'interpréter de façon large et de manière à lui donner effet. Je ne vois pas comment le principe selon lequel il faut interpréter la loi de manière à lui donner effet peut obliger la Cour à faire plus que de s'acquitter du devoir évident qu'elle a de faire produire à la convention son effet. Ce devoir, comme je le conçois, consiste à s'assurer des intentions que les États contractants ont exprimées dans les termes qu'ils ont employés et à leur donner effet.

De même, peu importe de savoir que l'interprétation d'une convention doit être large et extensive plutôt que restrictive. Les auteurs s'accordent à dire que les conventions doivent s'interpréter dans l'esprit le plus large, pourvu qu'on ne s'éloigne pas de leur sens clair et évident.

Selon moi, le devoir de la Cour est d'interpréter une convention de la même manière que tout autre document public ou privé, c'est-à-dire de s'assurer du sens du document et des intentions réelles des États contractants, d'après la nature du sujet traité et d'après le choix, dans leur contexte, des termes qu'ils emploient. Dans le

preamble of this particular treaty which states that two of the overall aims are the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion in the case of income tax.

The clear and unambiguous language of subsections (1) and (2) of section 2 of the *Income Tax Act* imposes a tax on the appellant, were it not for Article VIII A. Subsection (1) imposes a tax on every person resident in Canada at any time in the taxation year and subsection (2) imposes a tax on a person not resident in Canada on income earned in Canada. Accordingly for the appellant to be exempt he must bring himself precisely within the four corners of Article VIII A.

The avowed purpose of Article VIII A in so far as it concerns the present appellant is to ensure relief from double taxation.

The appellant has not been subjected to tax in the United States on the remuneration earned by him for teaching in Canada. The appellant has filed returns in the United States on the basis that he was a non-resident of the United States. The revenue authorities of that State have categorized the appellant as a non-resident and he was accordingly informed that no tax was due to that jurisdiction on the money earned by him in Canada. This being so I fail to appreciate how the appellant falls within the general objective of the treaty which is to avoid double taxation. The appellant has not, as yet, been subjected to double taxation but there remains the possibility that he might be subjected to tax in that jurisdiction as well.

Article XVI of the Convention provides that where a taxpayer shows proof that the action of the revenue authorities of one of the contracting States has resulted in double taxation, then the taxpayer is entitled to lodge a claim with the State of which he is a citizen or resident. The competent authority of that State will then consult with the corresponding authority of the other State to determine if the double taxation may be avoided.

In the present instance the appellant cannot resort to this procedure because he has paid no taxes in the United States on his teaching remu-

cas présent, le préambule de ladite Convention donne des indications utiles en précisant que ses deux principaux objectifs sont d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu.

Les dispositions claires et précises des paragraphes (1) et (2) de l'article 2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* assujettissent l'appelant à l'impôt, n'eût été l'article VIII A. Le paragraphe (1) soumet à l'impôt sur le revenu toute personne résidant au Canada à une époque quelconque de l'année d'imposition et le paragraphe (2) soumet à l'impôt le revenu gagné au Canada de toute personne ne résidant pas au Canada. L'appelant, pour être exonéré de l'impôt, doit donc répondre exactement aux conditions de l'article VIII A.

Dans la mesure où il s'applique à l'appelant, l'article VIII A a comme but avoué de lui éviter une double imposition.

L'appelant n'a pas été assujetti aux États-Unis à l'impôt sur le revenu qu'il a tiré de l'enseignement au Canada. L'appelant a déposé des déclarations aux États-Unis en considération du fait qu'il ne résidait pas dans ce pays. Les autorités fiscales de cet État ont classé l'appelant comme non-résident et lui ont fait savoir qu'il n'avait en conséquence aucun impôt à payer sur le revenu qu'il a gagné au Canada. Ceci étant, je ne vois pas comment l'appelant entre dans l'objectif général de la Convention, qui est d'éviter une double imposition. L'appelant n'a pas encore, jusqu'ici, été assujetti à une double imposition, mais il reste toujours possible que les États-Unis exigent aussi les impôts.

L'article XVI de la Convention stipule que le contribuable qui peut prouver que les décisions des autorités fiscales de l'un des États contractants ont abouti à une double imposition a le droit d'adresser une réclamation à l'État dont il est un ressortissant ou un résident. L'autorité compétente de cet État prendra contact avec l'autorité compétente de l'autre État en vue de déterminer si une double imposition peut être évitée.

Dans le cas présent, l'appelant ne peut pas avoir recours à cette procédure parce qu'il n'a pas payé aux États-Unis d'impôt sur le revenu

neration earned in Canada, nor has the United States sought to impose a tax on that amount as yet.

Therefore the condition precedent to the appellant invoking a determination of the avoidance of double taxation does not exist because as yet there is no double taxation.

It therefore follows that I am obliged to determine if the appellant is exigible to tax in Canada and to do so I must determine if the appellant falls within the exemption contemplated by the language employed by the contracting parties in Article VIII A.

It was the further submission on behalf of the appellant that the Minister is estopped from taxing the appellant.

This contention is based upon Information Bulletin 41 issued by the Minister, particularly the text appearing under the heading "Transitional Rules". This is to the effect that where a teacher remains in Canada after the expiration of a 24-month period from the date of his arrival in Canada he will be subject to tax and to making Canada Pension Plan payments "only to the extent that such income was earned after the end of the month in which the 24 month period expired."

The effect of this language in Information Bulletin No. 41 is that a teacher could come to Canada and teach for two years during which his remuneration would be tax exempt under Article VIII A, but if that teacher should remain in Canada to teach for a period in excess of two years then the remuneration earned during the first two years would continue to remain tax exempt but the remuneration earned by him in the third and subsequent years will be subject to tax.

It is the contention on behalf of the Minister that in order for the appellant to qualify for exemption under Article VIII A, the term of his visit to Canada must not endure beyond two years and the visit must be exclusively for the purpose of teaching.

The position taken by counsel for the appellant is that the Minister is precluded from taking

qu'il a tiré de l'enseignement au Canada et que les États-Unis n'ont pas encore tenté d'imposer lesdits revenus.

Par conséquent, la condition préalable à la demande de l'appelant en vue d'éviter une double imposition n'est pas remplie, puisqu'il n'a pas encore fait l'objet d'une double imposition.

Il s'ensuit donc que je dois déterminer si l'appelant peut être assujéti à l'impôt au Canada et pour y arriver, je dois déterminer si l'appelant répond aux conditions d'exonération qu'envisagent les termes utilisés par les parties contractantes dans l'article VIII A.

L'appelant plaide également que le Ministre ne peut pas exiger de lui des impôts, en vertu du principe de la fin de non-recevoir.

Cette prétention se fonde sur le Bulletin d'information n° 41 publié par le Ministre et plus particulièrement sur le texte figurant sous le titre «Règles transitoires». Selon les termes dudit texte, un professeur qui demeure au Canada après l'expiration de la période de 24 mois qui suit la date de son arrivée au Canada n'est assujéti à l'impôt et au Régime de pensions du Canada «que sur la tranche de ce revenu qui a été gagné après la fin du mois au cours duquel la période de 24 mois s'est terminée.»

Selon les termes dudit Bulletin d'information n° 41, un professeur pourrait venir enseigner au Canada pendant deux années et être exonéré de l'impôt sur ses rémunérations en vertu de l'article VIII A. Cependant, si ledit professeur demeure au Canada et continue à enseigner après l'expiration de la période de deux ans, la rémunération qu'il reçoit au cours de cette période reste exonérée, mais celle qu'il reçoit pendant la troisième année et les années qui suivent est imposable.

Le Ministre soutient que, pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article VIII A, la durée du séjour de l'appelant au Canada ne doit pas dépasser deux ans et que le séjour au Canada doit avoir expressément pour but d'enseigner.

L'avocat de l'appelant soutient que le Ministre ne peut pas plaider cet argument en raison des termes explicites du Bulletin d'information.

such stand in the face of the express statements made in the Information Bulletin.

In support of his position counsel relies on the decision of the Tax Appeal Board in *Smith v. M.N.R.* 70 DTC 1594 and the decision of the Tax Review Board in *Bowen v. M.N.R.* [1972] C.T.C. 2174.

In *Smith v. M.N.R.* the appellant who was a professor came to Canada on September 9, 1966 with his family for the purpose of teaching at the University of Alberta. His teaching contract was for a period of four years but evidence was adduced and accepted by the Board that this was in error and the contract was in fact for two years only. Before the end of the two-year period, i.e. (September 1968), the appellant's family returned to England in May 1968. On June 18, 1968 an offer of renewal of his teaching contract for a further two years was made to the appellant under more advantageous conditions. In July 1968 the appellant went to England to persuade his wife to return to Alberta for a further two years. The appellant, accompanied by his family, returned to Canada in September 1968 to continue teaching for a further two years (a total of four years). The Board allowed the appeal on acceptance of the fact that it was the appellant's intention to teach in Canada for no more than two years. Obviously the Board based its decision on the appellant's intention.

If the ratio of this decision is, as it appears to be, that the professor's intention to teach in Canada for not more than two years is the determining factor, then I am forced to the conclusion that the *Smith (supra)* case was wrongly decided. In my view, the intention of a professor or teacher when he enters Canada has no relevance in the interpretation and application of the pertinent articles of the Treaty.

In *Bowen v. M.N.R. (supra)* the appellant was an exchange teacher from New Zealand who taught in Canada for two years. At the end of that period the appellant had made all necessary arrangements to return to New Zealand. How-

L'avocat appuie sa thèse sur la décision de la Commission d'appel de l'impôt dans l'affaire *Smith c. M.R.N.* 70 DTC 1594 et sur celle de la Commission de révision de l'impôt dans l'affaire *Bowen c. M.R.N.* [1972] C.T.C. 2174.

Dans l'affaire *Smith c. M.R.N.*, l'appellant était professeur et il est venu au Canada avec sa famille, le 9 septembre 1966, afin d'enseigner à l'Université d'Alberta. Son contrat d'enseignement avait une durée prévue de quatre ans mais la Commission a accepté une preuve démontrant que ladite durée était erronée et que la durée du contrat n'était en fait que de deux ans. Au mois de mai 1968, avant la fin de la période de deux ans (septembre 1968), la famille de l'appellant est retournée en Angleterre. Le 18 juin 1968, on a offert à l'appellant de renouveler le contrat d'enseignement pour une autre période de deux ans, à des conditions plus avantageuses. En juillet 1968, l'appellant s'est rendu en Angleterre en vue de convaincre son épouse de revenir en Alberta pour deux autres années. L'appellant est revenu au Canada avec sa famille en septembre 1968 pour continuer à enseigner pendant une nouvelle période de deux ans (soit au total quatre ans). La Commission a admis l'appel en acceptant le fait que l'appellant avait l'intention d'enseigner au Canada pendant une période de deux ans seulement. Il est évident que la Commission a fondé sa décision sur les intentions de l'appellant.

Si la *ratio decidendi* dans cette affaire est, à ce qu'il semble, que l'intention du professeur de ne pas enseigner au Canada pendant plus de deux ans est le facteur déterminant, je suis forcé de conclure que la décision rendue dans l'affaire *Smith* (précitée) est erronée. A mon avis, l'intention d'un professeur ou d'un instituteur au moment de son entrée au Canada n'a aucune influence sur l'interprétation et l'application des articles correspondants de la Convention.

Dans l'affaire *Bowen c. M.R.N.* (précitée), l'appellant est venu enseigner au Canada pendant deux ans dans le cadre d'un programme d'échanges avec la Nouvelle-Zélande. A la fin de cette période, l'appellant a pris toutes les

ever, prior to that time the appellant learned of an excursion flight to Europe where the appellant had relatives, but to take advantage of that flight, the appellant would be obliged to teach for a further 10 months beyond the two-year period. He therefore enquired of the District Taxation Office and was informed, in accordance with the terms of Information Bulletin 41, that the policy of the Department was that where a teacher remained in Canada subsequent to the expiration of the 24-month period the teacher would not be subject to income tax and Canada Pension Plans on the income which had been exempt in the original two years. On the strength of this representation the appellant stayed on in his teaching post beyond the two-year period. He was assessed to income tax for the prior two-year period on the ground that Article X of the Canada-New Zealand Tax Agreement did not apply. The effect of Article X is similar to that of Article VIII A of the Canada-U.S. Treaty, although the language differs substantially.

The learned member of the Tax Review Board stated at page 2182:

... I have come firmly to the conclusion that it is not now open to the Minister to plead Article X of the Schedule to the Canada-New Zealand Income Tax Agreement to the exclusion of and without having due regard to Information Bulletin No. 41 which undoubtedly supports the appellant's position herein. ...

There is no question that the appellant acted upon the representation contained in Information Bulletin 41 and more particularly on the letter from the District Taxation Office, by altering his plans and thereby his position leaving himself vulnerable to the assessments to income tax imposed by the Minister.

With due respect to the learned member of the Tax Review Board I cannot accept his statement because, in my view, it is contrary to well established principles.

dispositions nécessaires pour retourner en Nouvelle-Zélande. Toutefois, avant son départ, l'appelant a entendu parler d'un voyage-excursion en Europe où habitaient certains des membres de sa famille. Pour bénéficier de ce voyage, l'appelant devait enseigner pendant une période supplémentaire de 10 mois après l'expiration des deux ans. Il s'est donc renseigné auprès du bureau de district de l'impôt qui lui a fait savoir qu'en vertu des termes du Bulletin d'information n° 41, le Ministère avait pour principe de ne pas assujettir à l'impôt sur le revenu ni aux déductions du Régime de pensions du Canada les enseignants qui demeuraient au Canada après l'expiration de la période de 24 mois et qui avaient été exonérés pendant les deux premières années. Sur la foi de ces renseignements, l'appelant est demeuré à son poste d'enseignement au-delà de la période initiale de deux ans. Il a été assujetti à l'impôt sur le revenu des deux premières années au motif que l'article X de la Loi sur une convention relative à l'impôt sur le revenu conclue entre le Canada et la Nouvelle-Zélande n'était pas applicable. L'article X a des effets semblables à ceux de l'article VIII A de la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis, même si les termes employés diffèrent notablement.

Le savant membre de la Commission de révision de l'impôt a déclaré à la page 2182:

... J'ai acquis l'intime conviction que le Ministre est irrecevable à opposer l'article X de l'Annexe à la Convention relative à l'impôt sur le revenu conclue entre le Canada et la Nouvelle-Zélande sans faire état ni tenir compte du Bulletin d'information n° 41 qui, sans aucun doute, justifie en l'espèce la position de l'appelant. ...

Il ne fait aucun doute que l'appelant a agi sur la foi des renseignements contenus dans le Bulletin d'information n° 41 et plus spécialement sur la foi de la lettre du bureau de district de l'impôt, lorsqu'il a changé ses plans et par le fait même sa situation, ce qui l'a rendu susceptible d'être assujetti à l'impôt sur le revenu par le Ministre.

Sauf le respect que je dois au savant membre de la Commission de révision de l'impôt, je ne peux pas être d'accord avec sa décision parce qu'à mon avis, elle est contraire à des principes bien établis.

First Information Bulletin 41 is precisely what it is stated to be, and that is an information bulletin issued by the Deputy Minister of the Department of National Revenue. The Deputy Minister does not have the power to legislate on this subject-matter delegated to him. In reality, this information bulletin is nothing more than the Department's interpretation of Article VIII A of the Treaty for departmental purposes. It is also, in effect, a direction to employers of professors and teachers from other countries who are expected to work in Canada at the employer's institution for a period of two years or less to refrain from making deductions from the employee's remuneration for teaching for income tax and pension plan and remitting these deductions to the Department. Information Bulletin 41 is not a statute.

On the other hand, the Canada-U.S. Reciprocal Tax Convention was by statute approved and declared to have the force of law in Canada. It is therefore the domestic law of the land.

The position taken by counsel for the appellant to the effect that the Minister is precluded from relying on the language of Article VIII A of the convention to the exclusion of and without having regard to the interpretation implicit in Information Bulletin 41, is an invocation of the doctrine of estoppel.

In *Woon v. M.N.R.* [1951] Ex.C.R. 18 one of the grounds of appeal was that the Commissioner had given a "ruling" that if the appellant followed a certain procedure tax would be imposed under a particular section of the *Income War Tax Act*. That procedure was followed but the Minister assessed the appellant to a much greater tax under another section of the Act which was applicable. It was argued that the Minister was precluded from alleging that the particular section under which the assessment was made was applicable because of the prior ruling of the Commissioner.

Mr. Justice Cameron, after a detailed and analytical review of the leading authorities, held that the Commissioner had no power to bind the

En premier lieu, le Bulletin d'information n° 41 est précisément ce qu'indique son titre, c'est-à-dire un bulletin d'information publié par le sous-ministre du Revenu national. Le sous-ministre n'a pas le pouvoir de légiférer dans les domaines qui lui sont confiés. En réalité, ce bulletin d'information n'est rien de plus que l'interprétation que fait le Ministre de l'article VIII A de la Convention, publiée à des fins administratives. Il sert également de guide aux institutions d'enseignement qui emploient des professeurs et des instituteurs étrangers qui viennent travailler chez eux, au Canada, pendant une période de deux ans ou moins, afin qu'ils s'abstiennent de faire des déductions sur la rémunération des services d'enseignement des employés aux fins de l'impôt ou du Régime de pensions et de verser ces déductions au Ministère. Le Bulletin d'information n° 41 n'est pas une loi.

Par contre, la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique a été ratifiée et déclarée avoir force de loi au Canada par un acte législatif et elle fait partie du droit interne du pays.

La position de l'avocat de l'appelant, selon laquelle le Ministre ne peut pas invoquer les dispositions de l'article VIII A de la Convention, sans faire état ni tenir compte de l'interprétation contenue implicitement dans le Bulletin d'information n° 41, équivaut à faire valoir une fin de non-recevoir.

Dans l'affaire *Woon c. M.R.N.* [1951] R.C.É. 18, l'un des motifs d'appel était une [TRADUCTION] «décision» qu'avait rendue le Commissaire, selon laquelle l'appelant, s'il suivait une certaine voie, serait assujéti à l'impôt en vertu d'un certain article de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. Il s'est conformé à cette voie, mais le Ministre a cotisé l'appelant à un impôt beaucoup plus élevé, en vertu d'un autre article de ladite Loi qui pouvait s'appliquer. On a plaidé que le Ministre ne pouvait pas se prévaloir de l'article en vertu duquel la cotisation avait été établie, à cause de la décision antérieure du Commissaire.

Après une étude détaillée et analytique de la jurisprudence qui fait autorité en la matière, le juge Cameron a décidé que le Commissaire

Minister by a ruling limiting tax action other than in accordance with the statute; that the assessment must be made pursuant to the terms of the statute and it is not open to the appellant to set up an estoppel to prevent the operation of the statute.

In *M.N.R. v. Inland Industries Ltd.* 72 DTC 6013, the respondent sought to deduct contributions made to pension plans in computing its income. The plans had been submitted to the department, and were approved and registered by it. Further, the respondent was advised by the Minister that contributions made to the plans with respect to past services of the employees would be deductible. Mr. Justice Pigeon, in delivering the unanimous judgment of the Supreme Court of Canada, held that it was an express requirement of the pertinent section of the *Income Tax Act* that there must be an obligation of the plan to its employees. To preclude the Minister from contending and establishing that such an obligation of the plan to its employees did not exist would nullify the provisions of the Act. He added that the approval of the Minister was not decisive of the existence of the statutory condition precedent to approval of the plan.

He effectively disposed of any question of an estoppel arising by stating (at page 6017):

... However, it seems clear to me that the Minister cannot be bound by any approval given when the conditions prescribed by law were not met.

It therefore follows that if approval and registration given by the Minister to a pension plan does not give rise to estoppel then *a fortiori* an information bulletin cannot either.

In short, estoppel is subject to the one general rule that it cannot override the law of the land.

Therefore, the Minister is not precluded from relying on Article VIII A to the exclusion of the information bulletin.

Accordingly, I reiterate that the question to be determined is whether the appellant herein falls within the exemption contemplated by the language of Article VIII A.

n'avait pas le pouvoir de lier le Ministre par une décision limitant le paiement de l'impôt d'une manière non conforme à la loi, que la cotisation doit être établie conformément aux termes de la loi et que l'appellant ne peut invoquer une fin de non-recevoir pour éviter l'application de la loi.

Dans l'affaire *M.R.N. c. Inland Industries Ltd.* 72 DTC 6013, l'intimée avait, dans le calcul de son revenu, tenté de déduire des contributions versées à des régimes de pensions. Ces régimes avaient été soumis au ministère, qui les avaient approuvés et enregistrés. De plus, le Ministre avait informé l'intimée que les contributions versées à ces régimes pour les services antérieurs des employés seraient également déductibles. En prononçant le jugement unanime de la Cour suprême du Canada, le juge Pigeon a décidé qu'une des exigences essentielles de l'article correspondant de la *Loi de l'impôt sur le revenu* était que le régime fût obligatoire pour les employés. Empêcher le Ministre de plaider et d'établir que ce régime n'était pas obligatoire pour les employés revenait à mettre en échec les dispositions de la Loi. Il a ajouté que l'approbation du Ministre n'établissait pas de manière décisive l'existence de la condition légale préalable à l'approbation du régime.

Il a tranché la question de la fin de non-recevoir en affirmant (à la page 6017):

... Toutefois, il me paraît qu'une approbation donnée sans que les conditions prescrites par la loi ne soient remplies ne lie pas le Ministre.

Il s'ensuit donc que si l'approbation et l'enregistrement d'un régime de pensions par le Ministre ne donne pas ouverture à une fin de non-recevoir, un bulletin d'information ne peut pas *a fortiori* le faire.

En bref, les fins de non-recevoir sont soumises à une règle générale: elles ne peuvent aller à l'encontre des lois d'application générale.

Le Ministre peut donc s'appuyer sur l'article VIII A, sans tenir compte du bulletin d'information.

Par suite, je répète qu'il s'agit de déterminer si le présent appellant répond aux conditions d'exonération prévues par les dispositions de l'article VIII A.

The argument advanced on behalf of the Minister was that in order for the appellant to be eligible for exemption by virtue of Article VIII A of the tax convention he must comply with the conditions set out immediately below.

(1) He must have been a resident of the United States at the time of entering Canada. In this respect Article VIII A is abundantly clear. The language is "A professor who is a resident of one of the Contracting States". The evidence established beyond doubt that the appellant was a professor and on the date he entered Canada he was a resident of the United States.

(2) He must retain his status as a resident of the United States throughout the period of his temporary visit to Canada. That is if the appellant meets the first qualification above enumerated that he continues to be a resident of the United States upon his entry to Canada but subsequently during the prescribed period of two years, ceases to be a resident of the United States then the appellant loses any right or privilege that he may otherwise have had to exemption from taxation in Canada by virtue of the tax convention. It was the further submission on behalf of the Minister that on the basis of the objective criteria discussed in *Thomson v. M.N.R.* [1946] S.C.R. 209 and in *Beament v. M.N.R.* [1952] 2 S.C.R. 486 to determine if the respective appellants in those cases fell within the meaning of the words, "residing", "resident" and "ordinarily resident" as used in the pertinent sections of the *Income Tax Act* there under review, it should be found as a fact that the appellant herein had ceased to be a resident of the United States. As Mr. Justice Cartwright (as he then was) pointed out in the *Beament (supra)* case, the decision as to the place or places in which a person is resident must turn on the facts of the particular case.

(3) The period of the appellant's "temporary visit" must not exceed two years and the temporary visit must be exclusively for teaching, in the appellant's case, at a university.

Le Ministre a plaidé que l'appelant, pour bénéficiaire de l'exonération prévue à l'article VIII A de la Convention relative à l'impôt sur le revenu, doit se conformer aux conditions qui suivent:

(1) Il devait être résident des États-Unis au moment de son arrivée au Canada. A ce sujet, l'article VIII A est très explicite: «Tout professeur qui réside dans l'un des États contractants». La preuve a établi au-delà de tout doute que l'appelant était professeur et qu'il était résident des États-Unis à la date de son entrée au Canada.

(2) Il doit conserver son statut de résident des États-Unis durant toute la période de son séjour temporaire au Canada. En d'autres termes, si l'appelant remplit la première condition mentionnée ci-dessus, en conservant son statut de résident des États-Unis lors de son arrivée au Canada, mais si par la suite, au cours de la période prescrite de deux ans, il cesse d'être un résident des États-Unis, il perd tout droit ou privilège d'exonération d'impôt auquel il aurait autrement eu droit en vertu de la convention relative à l'impôt. L'avocat du Ministre a également soutenu qu'en vertu des critères objectifs étudiés dans les affaires *Thomson c. M.R.N.* [1946] R.C.S. 209 et *Beament c. M.R.N.* [1952] 2 R.C.S. 486, en vue d'établir si les appelants respectifs dans ces affaires répondaient aux définitions des mots «résidant», «résident» et «résidait ordinairement», employés dans les articles correspondants de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il y a lieu de constater comme un fait que le présent appelant avait cessé d'être résident des États-Unis. Comme l'a souligné le juge Cartwright (tel était alors son titre) dans l'affaire *Beament* (précitée), la décision quant au lieu ou aux lieux de résidence d'une personne doit se fonder sur les faits particuliers à chaque affaire.

(3) La durée du «séjour temporaire» de l'appelant ne doit pas dépasser deux ans et ce séjour doit être effectué exclusivement aux fins d'enseigner, dans le cas de l'appelant, dans une université.

I propose to consider the submissions on behalf of the Minister in the reverse order to which they were presented and accordingly I turn to the third submission.

The key words, which I have emphasized, of Article VIII A are a professor who is 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 shall be exempted by the State which he visits from tax on the remuneration for teaching for such period.

The introduction of commas before and after the phrase "for a period not exceeding two years" is a circumstance of importance. The phrase modifies the language which precedes it and is not limited to a modification of the words "for the purpose of teaching". The phrase also modifies the words "temporarily visits". This being so, it follows that the temporary visit is limited to a "period not exceeding two years". If the phrase "for a period of two years" were restricted to a modification of the phrase "for the purpose of teaching", which might be the case but for the insertion of the commas, then the word "temporarily" would be redundant and should be given no meaning. However, it is a cardinal rule of interpretation that every word used must be given a meaning where possible. Had the language been "visits for the purpose of temporarily teaching", then the duration of the visit would not be specifically limited. But such is not the case. The word "temporarily" is introduced before the word "visits" and modifies that word. The words "temporarily visits" are modified by the words "for a period not exceeding two years".

Therefore, the temporary visit cannot endure beyond two years in order for the exemption to apply.

Then there is the further qualification that the nature or character of the visit must be "for the purpose of teaching".

It follows that in order to qualify for exemption by virtue of Article VIII A a professor or teacher who is resident of one of the contracting states to the convention must meet a two-fold test: (1) the duration of the temporary visit

Je vais maintenant étudier les arguments qu'a présentés le Ministre dans l'ordre inverse de leur présentation. Prenons d'abord le troisième.

Les mots-clefs de l'article VIII A, sur lesquels j'ai insisté, sont les suivants: un professeur qui est résident de 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, est exonéré par l'État où il séjourne pendant ladite période de l'impôt sur la rémunération qu'il reçoit pour cet enseignement.

Les virgules placées avant et après les mots «*pendant une période n'excédant pas deux ans*» sont importantes. Ce membre de phrase qualifie les termes qui le précèdent et non uniquement l'expression «*afin d'enseigner*». Ce membre de phrase qualifie également les mots «*fait un séjour temporaire*». Ceci étant, il s'ensuit que la durée de la visite temporaire est limitée à «*une période n'excédant pas deux ans*». Si les mots «*pendant une période de deux ans*» qualifiaient uniquement la locution «*afin d'enseigner*», ce qui serait le cas s'il n'y avait pas de virgules, le mot «*temporaire*» serait alors redondant et il ne faudrait lui accorder aucun sens. Toutefois, en vertu d'un principe fondamental d'interprétation, il faut attribuer un sens à tous les mots employés lorsque la chose est possible. S'il avait été écrit «*fait un séjour afin d'enseigner temporairement*», la durée du séjour n'aurait alors pas eu de limite précise. Mais tel n'est pas le cas. Le mot «*temporaire*» est placé après les mots «*fait un séjour*» et les qualifie. L'expression «*fait un séjour temporaire*» est qualifiée par les mots «*pendant une période n'excédant pas deux ans*».

Par conséquent, la durée du séjour temporaire ne doit pas dépasser deux ans pour ouvrir droit à l'exonération.

Il est également précisé que le séjour doit être fait «*afin d'enseigner*».

Il s'ensuit que le professeur ou l'instituteur résident dans l'un des États contractants parties à ladite Convention doit satisfaire aux deux exigences suivantes pour avoir droit à une exonération en vertu de l'article VIII A: (1) la

must not be in excess of two years; and (2) the visit must be for the purpose of teaching.

If a professor or teacher fails in either aspect, then he is not within the exemption contemplated by Article VIII A.

The undisputed facts in the present appeals are that the appellant came to Canada for the purpose of teaching and accordingly meets one of the two tests. He taught for a period of two years but he extended his visit beyond that period, and earned income from employment other than teaching, so that he failed in the second aspect of the two-fold test above propounded in that his visit was in excess of two years.

In view of this conclusion, it is unnecessary for me to consider the other argument advanced on behalf of the Minister that the appellant must retain his status as a resident of the United States throughout the period of his temporary visit to Canada and that, on the Minister's submission, the appellant had not done so.

For the foregoing reasons, the appeals are dismissed with costs.

durée de son séjour temporaire ne doit pas dépasser deux ans; et (2) le séjour doit être fait aux fins d'enseigner.

Si le professeur ou instituteur ne satisfait pas à l'une ou l'autre de ces exigences, il n'a pas droit à l'exonération prévue à l'article VIII A.

Les faits des présents appels ne sont pas contestés et ils sont les suivants: l'appellant est venu au Canada aux fins d'enseigner et il satisfait par conséquent à l'une des exigences. Il a enseigné pendant une période de deux ans, mais il a prolongé son séjour au-delà de ladite période et il a tiré un revenu d'un emploi autre que l'enseignement. Il ne satisfait donc pas à la deuxième exigence exposée ci-dessus, en ce sens que son séjour s'est prolongé au-delà de deux ans.

Étant donné cette conclusion, il n'est pas nécessaire d'étudier l'autre argument du Ministre, selon lequel l'appellant est obligé de conserver son statut de résident des États-Unis pendant toute la période de son séjour temporaire au Canada, condition que, selon le Ministre, l'appellant n'aurait pas remplie.

Pour les motifs qui précèdent, les appels sont rejetés avec dépens.