

Gourdji R. Masri (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Heald J.—Montreal, June 4; Ottawa, July 10, 1973.

Income tax—Business profits earned in Canada by United States residents—Whether exempt as a “United States enterprise”—Canada-U.S. Tax Convention Protocol, s. 3.

Appellant resided in New York where he carried on various businesses in partnership with his brother. For a number of years commencing in 1954 the two brothers, operating entirely from New York in partnership with two other men, engaged in the business of buying and selling land in Quebec, making substantial profits. Appellant was assessed to tax on these profits for 1960 to 1967.

Held, Article I of the Canada-U.S. Tax Convention applied to relieve appellant from tax in Canada on such profits.

Although appellant carried on business in Canada his “enterprise” as defined by section 3 of the Protocol was a United States enterprise without a permanent establishment in Canada.

Tara Exploration and Development Co. v. M.N.R. [1970] C.T.C. 557, distinguished.

APPEAL.

COUNSEL:

Philip F. Vineberg, Q.C., for appellant.

George W. Ainslie, Q.C., and *André P. Gauthier* for respondent.

SOLICITORS:

Phillips, Vineberg & Co., Montreal, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

HEALD J.—This is an appeal from a re-assessment by the respondent of the appellant for the taxation years 1960 to 1967 inclusive, involving gains realized from the sale of real estate located in Canada.

The appellant, 73 years of age, was born in Iraq, left there for Iran when he was 17. In Iran, along with his brother, Saleh, he became extensively involved in the export-import business as

Gourdji R. Masri (Appellant)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

^a Division de première instance, le juge Heald—Montréal, le 4 juin; Ottawa, le 10 juillet 1973.

^b *Impôt sur le revenu—Bénéfices d'entreprise gagnés au Canada par des résidents américains—Y a-t-il exemption en tant qu'«entreprise des États-Unis»—Protocole de la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les É.-U., art. 3.*

^c L'appellant réside à New York où, en association avec son frère, il exploite différentes entreprises commerciales. Pendant un certain nombre d'années à compter de 1954, les deux frères qui menaient leurs transactions uniquement à partir de New York en association avec deux autres personnes, ont entrepris d'acheter et de vendre des terrains au Québec, réalisant des profits considérables. L'appellant a été cotisé à l'impôt sur ces profits de 1960 à 1967.

^d *Arrêt*: par le jeu de l'article I de la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les É.-U., lesdits profits réalisés par l'appellant ne sont pas imposables au Canada.

Bien que l'appellant exploite une entreprise au Canada, son «entreprise», au sens de l'article 3 du Protocole, était une entreprise des États-Unis sans établissement stable au Canada.

^e Distinction faite avec l'arrêt *Tara Exploration and Development Co. c. M.R.N.* [1970] C.T.C. 557.

APPEL.

AVOCATS:

^f *Philip F. Vineberg, c.r.*, pour l'appellant.

George W. Ainslie, c.r., et *André P. Gauthier* pour l'intimé.

PROCUREURS:

^g *Phillips, Vineberg & Co.*, Montréal, pour l'appellant.

^h *Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimé.

LE JUGE HEALD—Appel est interjeté d'une nouvelle cotisation établie par l'intimé à l'égard de l'appellant relativement aux années d'imposition 1960 à 1967 inclus et ayant trait à des gains réalisés lors de la vente de terrains situés au Canada.

^j L'appellant, qui est âgé de 73 ans, est né en Irak, pays qu'il a quitté à l'âge de 17 ans pour aller s'établir en Iran. Là, de concert avec son frère Saleh, il a exploité activement une entre-

a a commission agent. His business prospered to the point where his approximate worth when he left Iran in 1948 was in the order of one million dollars. He left Iran for the United States of America in 1948 where he has lived permanently ever since in New Rochelle, New York. It is agreed that the appellant is not and never has been a resident of Canada. His brother preceded him to the United States of America in 1946, and upon his arrival, the appellant and his brother proceeded to invest most of their rather substantial capital in United States' stocks and bonds, largely of the "blue chip" variety. They established an office at 150 Broadway Avenue, New York, which office they still have at the present time.

The brothers also made some real estate investments. In 1950, they acquired a 12 stall parking lot and garage in New York City which they operated until 1962, selling this property at a loss. In 1951, they acquired a commercial property on Long Island housing seven or eight commercial stores which they held as an investment until 1967. At about the same time, they acquired another commercial property on Long Island housing a restaurant and a store. In 1955, they purchased vacant property on Long Island, which they sold as vacant property in 1964, making a profit thereon of \$40,000.00 which was treated as a capital gain by the United States Internal Revenue Service. On some of the aforementioned properties, the two brothers lost money on the resale price which was treated by the I.R.S. as capital losses.

The two partners formalized their partnership arrangement by an agreement in writing dated February 2, 1951. This agreement provided that the name of the partnership was to be Mildred Management Company, the two brothers were to be the sole partners and the purpose of the partnership was to be the operation and management of real property with offices at 150 Broadway Avenue, New York, New York. This partnership however was limited to the management of properties owned by the brothers in

prise d'export-import à titre de commissionnaire. Son entreprise a prospéré à tel point que, lorsqu'il a quitté l'Iran en 1948 pour venir s'établir aux États-Unis d'Amérique, sa fortune s'élevait à environ un million de dollars. Depuis lors, il habite de façon permanente à New Rochelle, dans l'État de New York. Il est admis de part et d'autre que l'appellant n'a jamais résidé au Canada. Lorsque l'appellant est arrivé aux États-Unis d'Amérique en 1948, son frère y vivait déjà depuis deux ans. L'appellant et son frère ont alors investi la plus grande partie de leurs fonds, qui étaient considérables, dans des actions et obligations américaines, notamment dans des «valeurs sûres». Ils ont ouvert un bureau au 150 de l'avenue Broadway à New York, qu'ils occupent d'ailleurs encore aujourd'hui.

d Les frères Masri ont en outre investi dans l'immobilier. En 1950, ils ont fait l'acquisition d'un terrain de stationnement de 12 places partiellement couvert, situé dans la ville de New York, qu'ils ont exploité jusqu'en 1962 et ont *e* vendu à perte. En 1951, ils ont acheté à Long Island une propriété commerciale abritant sept ou huit magasins; ils ont conservé cette propriété à titre de placement jusqu'en 1967. A peu près à la même époque, ils ont fait l'achat d'une *f* autre propriété commerciale à Long Island, abritant celle-ci un restaurant et un magasin. En 1955, ils ont acheté un terrain inoccupé à Long Island, qu'ils ont vendu dans le même état en 1964, tirant un profit de \$40,000 de l'opération. *g* Le fisc américain a estimé qu'il s'agissait là d'un gain en capital. Les frères Masri ont dû se résoudre à vendre certaines des propriétés susmentionnées à perte; le fisc américain a estimé qu'il s'agissait là de pertes en capital. *h*

Les deux frères, qui travaillaient déjà en association, ont souscrit un accord d'association le 2 février 1951. Aux termes de cet accord, la *i* société devait porter le nom de Mildred Management Company; les deux frères en étaient les seuls membres et son objet était l'exploitation et l'administration de biens immobiliers; les bureaux de la société étaient situés au 150, *j* avenue Broadway, à New York (New York). L'objet de la société se limitait toutefois à l'administration des propriétés des deux frères

New York State. It had nothing to do with property later acquired in Canada.

The first acquisition of Canadian property by the two brothers took place in November of 1954 when, in company with one Iny, a resident of New York, and one Heskell Abed, a resident of Baghdad, they purchased Lot 128, Parish of Pointe Claire, a suburb of Montreal. Each partner acquired a one-quarter interest in said property. The property was vacant when purchased, containing approximately three million square feet, the purchase price being \$170,000.00 payable \$80,000.00 in cash, with the balance payable over 5 years, interest at 5% on the unpaid balance. The appellant's brother acted on behalf of himself and the other three partners in acquiring this property. The appellant said that he and his brother were desirous of diversifying their holdings and felt that it would be a good idea to acquire investments outside the United States. One of the partners, Abed, had a brother in the real estate business in Montreal and this purchase was recommended by the members of Abed's real estate firm (specifically either by one Koslov or by Albert Abed).

The appellant had never seen Lot 128 either before or after purchase, being content to rely on his brother's judgment. He described himself as a "silent partner" in this venture. The same can be said for the other two partners. It is clear that the appellant's brother was "in charge" so far as this purchase and sale was concerned. At time of purchase, Lot 128 was raw land. The appellant says that at time of purchase, the partners had no specific intention of any kind with respect to subject land. He testified that "we bought it as an investment". The land was not developed or used in any way after acquisition. The four partners contributed each year their share of the taxes and the mortgage payments.

In 1959, one Keyes, an employee of Morgan Realities Limited, Montreal, approached appellant's brother about the possible sale of the balance of Lot 128 (a small portion thereof had been expropriated by the Metropolitan Commis-

situées dans l'État de New York. Elle n'a rien eu à voir avec les propriétés achetées par la suite au Canada.

C'est en novembre 1954 que les deux frères ont acheté pour la première fois une propriété située au Canada. De concert avec un certain Iny, qui habitait New York, et un certain Heskell Abed, qui habitait Bagdad, ils ont acheté le lot 128 de la paroisse de Pointe-Claire, en banlieue de Montréal. Chacun des associés était propriétaire d'une fraction indivise de 25% de ladite propriété. A l'achat, la propriété n'était qu'un terrain vague d'une surface approximative de trois millions de pieds carrés. Le prix d'achat était de \$170,000.00, dont \$80,000.00 payable au comptant et le solde payable en 5 ans avec intérêt au taux de 5% l'an. Aux fins de l'achat de ladite propriété, le frère de l'appelant a agi pour son propre compte et pour celui des trois autres associés. Selon l'appelant, son frère et lui-même souhaïtaient diversifier leurs placements et estimaient qu'ils auraient intérêt à investir à l'extérieur des États-Unis. Un des associés, Abed, avait un frère dans l'immobilier à Montréal et cet achat a été recommandé par les membres de la firme dont il faisait partie (plus précisément par un certain Koslov ou par Albert Abed).

L'appelant n'a jamais vu le lot 128; il s'est fié au jugement de son frère. Il était, a-t-il dit, un «commanditaire» dans cette affaire. Il en allait de même des deux autres associés. Le frère de l'appelant était manifestement «chargé» de mener à bien cette opération. Au moment de l'achat, le lot 128 était un terrain vague. Selon l'appelant, les associés n'avaient alors aucune idée de ce qu'ils allaient faire du terrain en question. Selon son témoignage, [TRADUCTION] «il s'agissait pour nous d'un placement». Le terrain n'a ni été mis en valeur ni exploité en aucune façon après son acquisition. Les quatre associés contribuaient chaque année à parts égales à l'acquittement des impôts et des charges hypothécaires.

En 1959, un certain Keyes, qui était à l'emploi de la Morgan Realities Limited, à Montréal, a pressenti le frère de l'appelant au sujet de la vente de ce qui restait du lot 128 (la corporation de Montréal métropolitain en avait exproprié

sion of Montreal in 1957 for street widening, the compensation therefor amounting to some \$33,000.00). Keyes advised Saleh Masri that this area formed part of a large scale commercial development being planned. After considerable negotiations, Lot 128 was sold in May of 1960 to a Quebec Corporation, 218 Inc., for some \$913,000.00, being payable \$276,000.00 in cash, and the balance being secured by a mortgage back to the vendors from the purchaser. The partners paid a commission totalling \$47,000.00 (\$41,000.00 to Keyes and \$6,000.00 to Albert Abed, the brother of partner Heskell Abed). The appellant says it was his idea to pay at least a partial commission to Albert Abed, because while Keyes was their main selling agent, Albert Abed, in the appellant's view, also contributed to the sale and was therefore entitled to at least a partial commission for his efforts. Appellant's brother said that they felt morally obligated to Albert Abed because "he found the property for us".

Following the same pattern, the four partners acquired additional property in the City of Montreal and suburbs as follows:

(a) On October 25, 1955, Lots 105 and 106 in Pointe Claire for a purchase price of \$356,000.00, payable one-half in cash, and the balance payable in five equal annual instalments, interest at 5%.

(b) On May 2, 1957, Lot 107 in Pointe Claire for a purchase price of \$180,000.00 cash.

Here again, the same four partners acquired said Lots 105, 106 and 107 excepting that the percentage participation was different than in the first acquisition. The purpose was the same as previously, no specific intention to build or develop, simply an intention to hold. Again the property purchased was raw land.

Lots 105 and 106 were sold in parts in 1963, 1964 and 1966 at profits totalling approximately \$416,000.00.

une petite partie en 1957 aux fins de l'élargissement des rues et avait versé quelque \$33,000.00 de compensation). Keyes a informé Saleh Masri qu'on projetait de construire à cet endroit un grand ensemble commercial. Après de longues négociations, le lot 128 a été vendu en mai 1960 à une compagnie québécoise, la 218 Inc.; le prix convenu était de \$913,000.00, dont \$276,000.00 payable au comptant, l'acquittement du solde étant garanti par une hypothèque consentie par l'acheteuse en faveur des vendeurs. Les associés ont payé une commission s'élevant à \$47,000.00 (\$41,000.00 à Keyes et \$6,000.00 à Albert Abed, le frère de Heskell Abed). Au dire de l'appelant, c'est lui qui a eu l'idée de verser au moins une partie de la commission à Albert Abed, étant donné qu'il était d'avis que ce dernier avait contribué à la vente, bien que Keyes ait été leur agent principal, et que pour cette raison il était fondé à toucher au moins une partie de la commission. Selon le frère de l'appelant, les associés reconnaissaient avoir une obligation morale envers Albert Abed du fait [TRADUCTION] «qu'il avait déniché la propriété».

Procédant de la même façon, les quatre associés ont acheté d'autres propriétés situées dans la ville de Montréal et sa banlieue:

a) le 25 octobre 1955, les lots 105 et 106 de Pointe-Claire, pour un prix de \$356,000.00, dont la moitié payable au comptant et le solde payable en cinq versements annuels égaux avec intérêt au taux de 5% l'an;

b) le 2 mai 1957, le lot 107 de Pointe-Claire, pour un prix de \$180,000.00 payable au comptant.

Ce sont les quatre mêmes associés qui ont acheté les lots 105, 106 et 107, mais le pourcentage de leur participation n'était pas le même que dans le cas de l'achat du lot 128. Cependant, l'objet était le même: les acheteurs n'avaient aucune intention de construire ou de mettre en valeur, ils voulaient seulement conserver le terrain. Cette fois encore, il s'agissait d'un terrain vague.

Les lots 105 et 106 ont été vendus par parcelles en 1963, 1964 et 1966; les associés en ont tiré des bénéfices d'environ \$416,000.00.

Lot 107 was also sold in parts in 1965, 1966 and 1967 at profits totalling approximately \$64,000.00.

The appellant had a 25% interest in Lot 128 and a 22.5% interest in Lots 105, 106 and 107. It is his share of these profits that form the subject-matter of this appeal.

After consideration of the evidence, I have no difficulty in concluding that subject acquisitions of land were speculations and that the partners were in the business of buying and selling land. All of subject land was raw land at date of acquisition and also at date of sale. No income was derived therefrom. The partners had to pay the taxes and the mortgage interest from their own resources; the only prospect of profit in the venture was to resell; the partners operated in a manner similar to the way in which traders in real estate carry on business; they acquired their land through real estate agents and they sold it through real estate agents, commissions being paid on the sales; "for sale" signs were placed on some of the properties by the agents with the knowledge and approval of Saleh Masri, who acted throughout on behalf of the other partners.

It is apparent from the evidence of the appellant and his partner that the properties were purchased with an intention to resell at a profit and, of course, this is what happened. The properties were in fact resold at a substantial profit.

If this were the only question to be decided in this appeal, I would have no hesitation in holding that subject transactions were trading transactions and that this appellant is taxable on his share of the profits from said transactions.

However, appellant's counsel submits that appellant was neither a resident of Canada within the meaning of section 2(1) of the *Income Tax Act* nor did the appellant carry on business in Canada within the meaning of section 2(2) of the *Income Tax Act*. The respondent, in the pleadings, admits that the appellant is not and never has been a resident of Canada. Thus, section 2(1) which applies only to resi-

Le lot 107 a aussi été vendu par parcelles en 1965, 1966 et 1967; les bénéfices se sont élevés à environ \$64,000.00.

L'appellant avait une participation de 25% dans le lot 128 et de 22.5% dans les lots 105, 106 et 107. C'est sa partie de ces gains qui fait l'objet du présent appel.

La preuve me porte à conclure sans hésitation que les achats de terrains en question étaient des spéculations et que les associés exerçaient le commerce de l'immobilier. Les propriétés en question étaient toutes des terrains vagues à la date de leur achat ainsi qu'à celle de leur vente. Les associés n'en tiraient aucun revenu et devaient en outre payer les taxes et l'intérêt sur les hypothèques à même leurs propres fonds. La seule possibilité de gain dans cette affaire était de revendre à profit. Les associés exploitaient leur entreprise d'une façon analogue à celle des sociétés immobilières; ils achetaient et vendaient les terrains par l'entremise d'agents immobiliers, payant des commissions auxdits agents pour les ventes. Ces derniers, à la connaissance et du consentement de Saleh Masri, qui agissait pendant tout ce temps pour le compte des autres associés, ont placé sur certaines des propriétés des affiches indiquant qu'elles étaient «à vendre».

Il ressort nettement du témoignage de l'appellant et de son associé que les propriétés ont été achetées avec l'intention de les revendre à profit. C'est, bien sûr, ce qui s'est produit, la revente des propriétés ayant rapporté un profit considérable.

Si c'était là la seule question à trancher dans le présent appel, je déciderais sans hésitation que lesdites opérations étaient de nature commerciale et que le présent appellant doit payer l'impôt sur sa partie des profits.

L'avocat de l'appellant fait toutefois valoir que ce dernier n'était pas une personne résidant au Canada au sens de l'article 2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qu'il n'exerçait pas non plus une entreprise au Canada au sens de l'article 2(2) de ladite loi. Dans sa plaidoirie, l'intimé reconnaît que l'appellant n'est pas une personne résidant au Canada et qu'il ne l'a jamais été. Par conséquent, l'article 2(1), qui ne s'applique

dents of Canada has no application to the facts of this case. However, subsection (2) of section 2 reads as follows:

2. (2) Where a person who is not taxable under subsection (1) for a taxation year

(a) . . .

(b) carried on business in Canada at any time in the year,

an income tax shall be paid as hereinafter required upon his taxable income earned in Canada for the year determined in accordance with Division D.

This question was carefully discussed by President Jackett (as he then was) in the case of *Tara Exploration and Development Company Limited v. M.N.R.* [1970] C.T.C. 557. In that case, the appellant was incorporated in Ontario where it had raised capital for the purpose of carrying on its sole business of exploring for minerals in Ireland. In issue was whether a profit realized from a short term deployment of temporarily unused capital in shares of a Canadian mining company (bought and sold in Canada) was subject to tax in Canada. The general manager and other active officers of the company were resident in Ireland and had their offices there. The directors and corporate officers of the company lived there or in Northern Ireland. Notwithstanding its incorporation in Ontario; the maintenance of corporate books at a "head office" in Toronto; a bank account, solicitors and an auditor in Toronto; occasional visits to Canada of its directors and officers; the raising of capital in Canada and certain business ventures embarked on in Canada, the learned President held on the above facts, that its central management and control was in Ireland.

In discussing the application of section 2(2) to the facts of that case, the learned President said at page 567 of the judgment:

With great doubt as to the correctness of my conclusion, I am of opinion that Section 139(1)(e) does not operate to make a non-resident person subject to Canadian income tax in respect of a profit from an adventure that otherwise does not amount to, and is not part of, a "business". With considerable hesitation, I have concluded that the better view is that the words "carried on" are not words that can

qu'aux personnes résidant au Canada, n'est pas applicable en l'espèce. Il reste cependant le paragraphe (2) de l'article 2, lequel porte que:

2. (2) Lorsqu'une personne non imposable en vertu du paragraphe (1) pour une année d'imposition

a) . . .

b) exerçait une entreprise au Canada à quelque époque de l'année,

un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu ci-après, sur son revenu imposable gagné au Canada pour l'année, déterminé en conformité de la section D.

Cette question a fait l'objet d'une étude approfondie par le président Jackett (c'était son titre d'alors) dans l'arrêt *Tara Exploration and Development Company Limited c. M.R.N.* [1970] C.T.C. 557. Dans cette affaire, la compagnie appelante avait été constituée en Ontario où elle avait réuni des capitaux aux fins de l'exploitation de son unique entreprise, soit l'exploitation de gisements miniers en Irlande. Il s'agissait de décider si un profit tiré du placement à court terme dans les actions d'une compagnie minière canadienne (achetées et vendues au Canada) de fonds temporairement inutilisés était assujéti à l'impôt au Canada. Le directeur général et les autres cadres de la compagnie résidaient en Irlande et y avaient leurs bureaux. Les administrateurs et l'ensemble des employés permanents de la compagnie habitaient là-bas ou en Irlande du Nord. En dépit du fait que la compagnie avait été constituée en Ontario, que les livres de la compagnie étaient à son «siège social» à Toronto, qu'elle avait un compte bancaire, des conseillers juridiques et des vérificateurs à Toronto, que ses administrateurs et ses dirigeants venaient à l'occasion au Canada, qu'elle avait réuni des capitaux au Canada et qu'elle s'était engagée dans certaines entreprises commerciales au Canada, le savant président a décidé que sa gestion et sa direction s'exerçaient en Irlande.

En étudiant l'applicabilité de l'article 2(2) aux faits de ladite affaire, le savant président a déclaré, à la page 567 du jugement:

[TRADUCTION] Sans être sûr d'avoir raison, je suis d'avis que l'article 139(1)(e) n'a pas pour effet d'assujétiir une personne non résidente à l'impôt sur le revenu canadien à l'égard d'un profit tiré d'une initiative qui autrement ne constitue pas une «entreprise» et n'en fait pas partie. J'ai conclu, après beaucoup d'hésitation, que la meilleure interprétation est que l'expression «a exercé» n'est pas une

aply be used with the word "adventure". To carry on something involves continuity of time or operations such as is involved in the ordinary sense of a "business". An adventure is an isolated happening. One *has* an adventure as opposed to *carrying on* a business.

A reading of the learned President's judgment in full makes it clear that he concluded as he did because in his case, the "adventure" was an isolated happening, no continuity of time or operations was involved.

In the case at bar, we do not have an isolated adventure in the nature of trade as in *Tara (supra)* nor do we have a transaction that was not a part of the "business" which the appellant was actually carrying on as in *Tara (supra)*.

The facts of this case reveal a far different situation from the "isolated transaction" situation of *Tara (supra)*. The purchases and sales which form the subject-matter of this appeal related to Lot 128, and Lots 105, 106 and 107 in the Parish of Pointe Claire. However, the appellant and his partners also acquired in 1955, Lot 196 in the Parish of St. Laurent containing between three and four million square feet. Apparently they still own this property and it has not been developed. Accordingly, in the case at bar, we have, over a fairly lengthy period of time, an acquisition and a disposition of parcels of land. The area of land, in terms of development property is large, the dollar amounts involved are large. To me, this is a far cry from the "isolated transaction" of the *Tara* case (*supra*) and would, in itself, be sufficient to distinguish the case at bar from *Tara (supra)*. Additionally, one cannot ignore section 139(7) of the *Income Tax Act* which provides as follows:

139. (7) Where, in a taxation year, a non-resident person

(a) produced, grew, mined, created, manufactured, fabricated, improved, packed, preserved or constructed, in whole or in part, anything in Canada whether or not he exported that thing without selling it prior to exportation, or

(b) solicited orders or offered anything for sale in Canada through an agent or servant whether the contract or transaction was to be completed inside or outside Canada or partly in and partly outside Canada,

expression que l'on peut utiliser convenablement avec le terme «initiative». Exercer quelque chose implique une continuité dans le temps ou dans les opérations, comme celle qu'implique le sens ordinaire du mot «entreprise». Une initiative est un événement isolé. On «prend» une initiative et l'on «exerce» une entreprise.

Il ressort nettement de la lecture de l'ensemble du jugement que la décision du savant président est fondée sur le caractère isolé de l'«initiative», c'est-à-dire sur l'absence de continuité dans le temps ou dans les opérations.

En l'espèce, il ne s'agit pas d'une initiative d'un caractère commercial isolée, comme c'était le cas dans l'affaire *Tara* (précitée), ni d'une opération qui ne faisait pas partie de l'«entreprise» exploitée par l'appelant, comme dans l'affaire *Tara* (précitée).

Il ressort des faits de la présente espèce qu'il ne s'agit pas du tout ici d'une «opération isolée», comme c'était le cas dans l'affaire *Tara* (précitée). Les achats et les ventes dont on a tiré les gains visés par le présent appel portaient sur le lot 128 et sur les lots 105, 106 et 107 de la paroisse de Pointe-Claire. Mais, en 1955, l'appelant et ses associés ont aussi acheté le lot 196 de la paroisse de St-Laurent, dont la superficie est de trois à quatre millions de pieds carrés. Ils semblent en être encore propriétaires et ils ne l'ont pas mis en valeur. Il s'agit donc en l'espèce du cas d'une série d'achats et de ventes de parcelles de terrain, échelonnée sur une période de temps assez longue. Toutes proportions gardées, il s'agit d'un très grand terrain et les sommes en cause sont considérables. Il ne s'agit pas du tout, à mon avis, d'une «opération isolée» comme c'était le cas dans l'affaire *Tara* (précitée), et cet élément suffirait à lui seul à distinguer la présente affaire. Il faut en outre tenir compte de l'article 139(7) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, lequel porte que:

139. (7) Lorsque, dans une année d'imposition, une personne non résidente a

a) produit, cultivé, miné, créé, manufacturé, fabriqué, amélioré, emballé, conservé ou construit, en totalité ou en partie, quoi que ce soit au Canada, qu'elle l'ait ou non exporté sans le vendre avant l'exportation, ou

b) sollicité des commandes ou offert en vente quoi que ce soit au Canada, par l'entremise d'un mandataire ou préposé, que le contrat ou l'opération ait dû être parachevée

he shall be deemed, for the purposes of this Act, to have been carrying on business in Canada in the year.

I have the view that section 139(7)(b) is wide enough to cover the facts of this case where it is clear that the appellant, along with his partners, offered their real property for sale in Canada through real estate agents, knew that said agents were in fact advertising said property for sale by erecting "for sale" signs on the property, and, on consummation of said sales, paid their agents a commission for said sales.

I therefore hold that the appellant, a non-resident, was, during the relevant period, carrying on business in Canada within the meaning of section 2(2)(b) of the *Income Tax Act*.

That, however, is not an end of the matter. It is also necessary to consider the effect of the Canada-U.S. Tax Convention signed on March 4, 1942 and made applicable as and from January 1, 1941 in the circumstances of this appeal on the assumption that the appellant is subject to Part I of the *Income Tax Act* in respect of the profits in question.

Articles I and II of said Convention read as follows:

ARTICLE I

An enterprise of one of the contracting States is not subject to taxation by the other contracting State in respect of its industrial and commercial profits except in respect of such profits allocable in accordance with the Articles of this Convention to its permanent establishment in the latter State.

No account shall be taken in determining the tax in one of the contracting States, of the mere purchase of merchandise effected therein by an enterprise of the other State.

ARTICLE II

For the purposes of this Convention, the term "industrial and commercial profits" shall not include income in the form of rentals and royalties, interest, dividends, management charges, or gains derived from the sale or exchange of capital assets.

au Canada ou hors du Canada, ou en partie au Canada et en partie hors du Canada,

elle est censée, pour l'application de la présente loi, avoir exercé des affaires au Canada pendant l'année.

a J'estime qu'un cas comme celui-ci tomberait dans le champ d'application de l'article 139(7)b), puisqu'il est établi que l'appelant et ses associés ont offert leurs terrains en vente au Canada par l'entremise d'agents immobiliers, qu'ils savaient que ceux-ci faisaient de la publicité aux fins de vendre lesdits terrains en y érigeant des affiches indiquant qu'ils étaient «à vendre», et que, une fois lesdites ventes faites, ils ont rétribué ces agents au moyen de commissions.

d Je décide donc que l'appelant était une personne non résidente qui, au cours de la période en question, exerçait une entreprise au Canada au sens de l'article 2(2)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

e La question ne s'arrête toutefois pas là. Il faut en outre étudier l'effet qu'est susceptible d'avoir en l'espèce la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique souscrite le 4 mars 1942 et dont l'entrée en vigueur a été fixée rétroactivement au 1^{er} janvier 1941, prenant pour acquis que l'appelant est assujéti à la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relativement aux profits en question.

Les articles I et II de ladite Convention portent que:

g

ARTICLE I

h Toute entreprise de l'un des États contractants n'est imposable par l'autre État contractant en raison de ses bénéfices industriels et commerciaux que pour la part de ces bénéfices imputables, aux termes de la présente Convention, à l'établissement stable qu'elle exploite dans ce dernier État.

i En vue du calcul de l'impôt dans l'un des États contractants, il ne sera pas tenu compte des simples opérations d'achat de marchandises effectuées dans ce dernier par une entreprise de l'autre État.

ARTICLE II

j Pour les fins de la présente Convention, l'expression «bénéfices industriels et commerciaux» ne vise pas le revenu qui se présente sous la forme de loyers, de redevances, d'intérêts, de dividendes, de droits de gestion ou de gains retirés de la vente ou de l'échange de biens de capital.

Subject to the provisions of this Convention such items of income shall be taxed separately or together with industrial and commercial profits in accordance with the laws of the contracting States.

For a proper consideration of said Articles, it is also necessary to have reference to the following definitions referred to in the Protocol to the Convention:

3. As used in this Convention:

(a) the terms "person", "individual" and "corporation", shall have the same meanings, respectively, as they have under the revenue laws of the taxing State or the State furnishing the information, as the case may be;

(b) the term "enterprise" includes every form of undertaking, whether carried on by an individual, partnership, corporation or any other entity;

(c) the term "enterprise of one of the contracting States" means, as the case may be, "United States enterprise" or "Canadian enterprise";

(d) the term "United States enterprise" means an enterprise carried on in the United States of America by an individual resident in the United States of America, or by a corporation, partnership or other entity created or organized in or under the laws of the United States of America, or of any of the States or Territories of the United States of America;

(e) the term "Canadian enterprise" is defined in the same manner *mutatis mutandis* as the term "United States enterprise";

(f) the term "permanent establishment" includes branches, mines and oil wells, farms, timber lands, plantations, factories, workshops, warehouses, offices, agencies and other fixed places of business of an enterprise, but does not include a subsidiary corporation. The use of substantial equipment or machinery within one of the contracting States at any time in any taxable year by an enterprise of the other contracting State shall constitute a permanent establishment of such enterprise in the former State for such taxable year.

When an enterprise of one of the contracting States carries on business in the other contracting State through an employee or agent established there, who has general authority to contract for his employer or principal or has a stock of merchandise from which he regularly fills orders which he receives, such enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the latter State.

The fact that an enterprise of one of the contracting States has business dealings in the other contracting State through a commission agent, broker or other independent agent or maintains therein an office used solely for the purchase of merchandise shall not be held to mean that such enterprise has a permanent establishment in the latter State.

Sous réserve des clauses de la présente Convention, ces chefs de revenu seront taxés séparément ou avec les bénéfices industriels et commerciaux suivant les lois respectives des États contractants.

Pour faire une application correcte desdits articles, il est en outre nécessaire de renvoyer aux définitions suivantes figurant au Protocole à la Convention:

3. Dans ladite Convention:

a) les termes «personne», «personne physique», «personne morale» et «société» ont chacun le même sens qu'en droit fiscal de l'État prélevant l'impôt ou fournissant les renseignements, selon le cas;

b) le terme «entreprise» comprend toute forme d'exploitation, qu'elle appartienne à une personne physique, à une société en nom collectif, à une société anonyme ou à toute autre personne morale;

c) l'expression «entreprise de l'un des États contractants» signifie, selon le cas, «entreprise des États-Unis» ou «entreprise canadienne»;

d) l'expression «entreprise des États-Unis» désigne une entreprise exploitée aux États-Unis d'Amérique par une personne physique résidant dans cet État, ou par une société anonyme, une société en nom collectif ou une autre personne morale créée ou constituée aux États-Unis d'Amérique ou sous le régime de leur législation ou de celle de tout État ou territoire des États-Unis d'Amérique;

e) l'expression «entreprise canadienne» se définit de la même façon, *mutatis mutandis*, que l'expression «entreprise des États-Unis»;

f) l'expression «établissement stable» vise les succursales, les exploitations minières et pétrolifères, agricoles et forestières, les plantations, les fabriques, les ateliers, les entrepôts, les bureaux, les agences et les autres places fixes d'affaires de toute entreprise, mais non pas les sociétés filiales. L'utilisation d'une quantité considérable de matériel ou de machinerie dans l'un des États contractants, pendant toute partie d'une année d'imposition quelconque, par une entreprise de l'autre État contractant, constituera pour cette entreprise un établissement stable dans le premier État pendant ladite année d'imposition.

Si une entreprise de l'un des États contractants fait affaires dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un employé ou d'un agent qui est établi dans ce dernier État, et qui est investi d'un mandat général pour conclure des contrats pour le compte de son patron ou de son commettant ou qui dispose d'un stock de marchandises au moyen duquel il satisfait couramment aux commandes qu'il reçoit, elle sera considérée comme ayant un établissement stable dans ce dernier État.

Le fait pour une entreprise de l'un des États contractants d'avoir des relations d'affaires dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un commissaire, d'un courtier ou d'un autre agent autonome ou d'y avoir un bureau qui ne sert qu'à l'achat de marchandises, ne permet pas de considérer cette entreprise comme ayant un établissement stable dans ce dernier État.

Learned counsel for the respondent submits that, on the basis of the above Articles and definitions, the Canada-U.S. Tax Convention does not apply to the facts of this case. His submission is that I should find that this appellant's venture in Canadian real estate was, in fact, a "Canadian enterprise" and not a "U.S. enterprise" at all by virtue of the above definitions. On this basis, he argues the Tax Convention would not apply at all since by Article I, the Convention applies only to relieve an enterprise of one contracting State from taxation by the other contracting State.

In support of his submission that appellant's "enterprise" was not a U.S. enterprise, he refers to the definition of "enterprise" in section 3(b) of the Protocol which includes a partnership. Thus, he submits that the "enterprise" here is the partnership of four which acquired the Canadian property and he says further that this "enterprise" was not carried on in the United States as contemplated by section 3(d) of the Protocol.

With deference, I am unable to agree with this submission. We are here concerned with the appellant as an individual, not as a member of a partnership. In the words of Thurlow J. in *McMahon v. M.N.R.* 59 DTC 1109 at p. 1111:

... Only the appellant has been assessed, only his shares of the profits have been brought into the computation of his income, and only he is liable for the tax so determined.

Thus, when the definitions in section 3 of the Protocol are applied to these facts, it must be remembered that the "enterprise" in question is the appellant's enterprise, not the partnership's enterprise.

In this case, the appellant had no office or place of business in Canada, no telephone listing, no bank account for most of the relevant period. He lived in New York State, everything was looked after in New York at his office at

Le savant avocat de l'intimé fait valoir que, d'après les critères établis dans les articles et les définitions précitées, la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique ne s'applique pas aux faits de l'espèce. Selon lui, il faut déclarer que la présente initiative de l'appellant dans le domaine de l'immobilier au Canada était en fait une «entreprise canadienne» et en aucune façon une «entreprise des États-Unis», selon les critères établis dans les définitions précitées. L'avocat de l'intimé en conclut que la Convention fiscale ne s'applique pas en l'espèce puisqu'aux termes de son article I, la Convention ne vise qu'à soustraire une entreprise d'un des États contractants à l'imposition par l'autre État contractant.

A l'appui de sa prétention selon laquelle l'«entreprise» de l'appellant n'était pas une entreprise des États-Unis, l'avocat de l'intimé renvoie à la définition du terme «entreprise» à l'article 3(b) du Protocole, aux termes de laquelle une société en nom collectif constitue une entreprise. Il conclut que l'«entreprise» dans le cas présent est la société formée de quatre membres qui a acheté la propriété située au Canada et, ajouté-il, l'«entreprise» n'a pas été exploitée aux États-Unis d'Amérique au sens de l'article 3(b) du Protocole.

En toute déférence, je ne suis pas de cet avis. Ce qui nous intéresse, c'est l'appellant à titre individuel et non à titre de membre d'une société. Comme le disait le juge Thurlow, dans l'arrêt *McMahon c. M.R.N.* 59 DTC 1109 à la p. 1111:

[TRADUCTION] ... C'est l'appellant seul qui a été cotisé, c'est uniquement sa partie du profit qui a été comprise dans le calcul de son revenu et il est donc seul tenu à l'acquittement de l'impôt ainsi établi.

Par conséquent, en appliquant les définitions de l'article 3 du Protocole aux faits de l'espèce, il faut garder à l'esprit que l'«entreprise» en question est celle de l'appellant et non celle de la société.

En l'espèce, l'appellant n'avait aucun bureau ni place d'affaires au Canada, son nom ne figurait pas dans l'annuaire téléphonique et, pendant la plus grande partie de la période en question, il n'avait aucun compte bancaire au Canada. Il

150 Broadway Avenue where his books and records were kept.

The appellant's "enterprise" in my view, included his investments in blue chip stocks, his various interests in property in New York State and his interest in the Canadian property and on this basis, appellant's "enterprise" is most certainly a United States enterprise within section 3(d).

Even acceding to respondent's contention that the entity to be here considered is the partnership itself, I fail to see how this partnership meets the definition of Canadian enterprise as contained in section 3(e) of the Protocol. A requirement of said subsection is a "partnership . . . created or organized in or under the laws of Canada."

In this case, there was no evidence whatsoever of any partnership being organized under the laws of Canada or any province thereof. In fact, there was no evidence of an agreement in writing at all covering the Canadian venture. The partners lived in New York, they did their business in New York, the title to the Canadian land was all taken either in the name of one or more of the partners as individuals or in the name of a New York corporation wholly owned by one or more of the partners.

I have the firm view that regardless of whether the Canadian venture is looked at as merely a part of the appellant's total enterprise or as a separate partnership in itself, it can by no means be considered a Canadian enterprise within the meaning of the Protocol.

Then, learned counsel for the respondent argued that even if I had the view that the "enterprise" in question was a United States enterprise, that, on the evidence, said "enterprise" had a "permanent establishment" in Canada and that, accordingly, under Article I, the profits from that permanent establishment in Canada were taxable in Canada.

habitait l'État de New York et il avait son bureau au 150 de l'avenue Broadway, à New York, où il gardait ses livres et ses registres et d'où il dirigeait ses affaires.

^a Selon moi, l'«entreprise» de l'appelant comprenait ses placements dans des actions de tout premier ordre, sa participation dans diverses transactions immobilières dans l'État de New York et sa participation dans les transactions immobilières en cause au Canada. ^b Vue sous cet angle, l'«entreprise» de l'appelant est sans le moindre doute une entreprise des États-Unis au sens de l'article 3 d).

^c Même si l'on acceptait la prétention de l'intimé selon laquelle l'entité à considérer en l'espèce est la société elle-même, je ne vois pas comment cette société pourrait constituer une entreprise canadienne selon la définition qu'en ^d donne l'article 3 e) du Protocole. Une des exigences dudit texte est que la «société en nom collectif . . . (soit) créée ou constituée au Canada ou sous le régime de sa législation.»

^e En l'espèce, rien n'indique qu'il y ait eu une société constituée sous le régime des lois du Canada ou d'une province canadienne. En fait, rien n'indique qu'il y ait eu quelque accord écrit relatif aux achats de terrains situés au Canada. ^f Les associés habitaient New York, ils transigeaient leurs affaires à New York et les terrains situés au Canada ont tous été achetés et enregistrés soit au nom d'un ou de plusieurs des associés soit au nom d'une compagnie newyorkaise, ^g propriété exclusive d'un ou plusieurs des associés.

Je suis fermement convaincu de l'impossibilité de considérer l'activité de l'appelant au ^h Canada comme une entreprise canadienne au sens du Protocole, qu'elle ait été une partie de son entreprise globale ou une société distincte.

ⁱ Le savant avocat de l'intimé a ensuite soutenu que si j'estimais que l'«entreprise» en question était une entreprise des États-Unis, ladite «entreprise», d'après la preuve présentée, avait un «établissement stable» au Canada et qu'en ^j vertu de l'article I, les bénéfices imputables à cet établissement stable situé au Canada sont imposables par le Canada.

It seems to me that, on this point, the *Tara* case (*supra*) is clear authority against the respondent. The case at bar is even stronger on its facts against respondent's contention than was *Tara* (*supra*).

Here, all management and executive decisions concerning appellant's business and, for that matter, the so-called partnership, were taken in New York; there were no employees in Canada; no office in Canada; no person resident in Canada having authority to contract or conduct business on behalf of the appellant or the partnership; all documentation regarding the acquisition and sale of the Canadian property was executed in New York; all instructions concerning the property came from New York; appellant and the partnership acted in Canada only through commission agents and brokers. Counsel for the respondent sought to attach significance to the fact that in the course of the Canadian land venture, the partners used the services of two town planners, a land surveyor, two brokers, two law firms and a notary. In my view, these circumstances strengthen my conviction that the appellant cannot be said to have a "permanent establishment in Canada" because all of the above noted agents have one thing in common, they are independent agents, not employees, performing services on a fee for service basis. In my view, the nature of their relationship to the appellant and the partnership is clearly covered and contemplated in the third paragraph of section 3(f) of the Protocol quoted earlier herein.

I have therefore concluded that Article I applies in this case with the result that this appellant is not taxable in Canada even though, but for said provisions of the Tax Convention and Protocol he would have been taxable in Canada. By section 3 of the *Canada-U.S. Tax Convention Act, 1943*, the terms of said Convention and Protocol have the force of law in Canada and must prevail over any other law to the extent of any inconsistency therewith.

Il me semble que sur cette question l'arrêt *Tara* (précité) va nettement à l'encontre de la prétention de l'intimé. Les faits de la présente affaire sont encore plus défavorables à la prétention de l'intimé que ne l'étaient ceux de l'affaire *Tara* (précitée).

En l'espèce, toute la direction et l'administration de l'activité commerciale de l'appellant, y compris celle visant la prétendue société, s'exerçait à New York; il n'y avait aucun employé au Canada et aucun bureau; aucun résident canadien n'avait mandat de souscrire un contrat pour le compte de l'appellant ou de la société ni de mener des affaires à ce titre; tous les documents relatifs à l'acquisition et à la vente de biens immobiliers situés au Canada ont été signés à New York; toutes les instructions relatives auxdits biens sont venues de New York; l'appellant et la société n'ont agi au Canada que par l'entremise de commissionnaires et de courtiers. L'avocat de l'intimé a cherché à attacher de l'importance au fait que pour acheter et vendre les terrains situés au Canada, les associés ont eu recours aux services de deux urbanistes, d'un arpenteur, de deux courtiers, de deux firmes d'avocats et d'un notaire. Selon moi, ces circonstances sont de nature à me confirmer dans mon opinion qu'on ne peut dire que l'appellant a un «établissement stable au Canada», car toutes les personnes susdites ont en commun le fait d'être des agents indépendants et non des employés, leurs services étant rémunérés sur une base d'honoraires. Selon moi, la nature de leurs rapports avec l'appellant et la société tombe nettement dans le champ d'application du troisième paragraphe de l'alinéa f) de l'article 3 du Protocole (précité).

Je conclus donc qu'en l'espèce il y a lieu d'appliquer l'article I et que, par conséquent, les bénéfices réalisés par le présent appellant ne sont pas imposables par le Canada, même s'il en irait autrement si ce n'était des dispositions de la Convention et du Protocole susdits. Aux termes de l'article 3 de la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique*, les dispositions de ladite Convention et dudit Protocole ont force de loi au Canada et, en cas d'incompatibilité entre lesdites dispositions et l'application de

For the foregoing reasons, the appeal will be allowed with costs and the assessments appealed from will be referred back to the respondent for re-assessment on the basis that the profits in question are not subject to tax under the *Income Tax Act*.

toute autre loi, elles doivent l'emporter dans la mesure de cette incompatibilité.

^a Pour les motifs susdits, l'appel est accueilli avec dépens et les cotisations dont il est interjeté appel sont déferées à l'intimé pour nouvelle cotisation où les profits en question ne seront pas assujettis à l'impôt en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.