

T-632-73

T-632-73

Charles A. Specht (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Collier J.—Vancouver, January 30 and February 25, 1975.

Income tax—United States citizen—President of Canadian company—Agreeing to resign office—Receiving annual payments from company for five years—Returning to United States and accepting employment—Continuing on Board of Canadian company—Whether assessable as non-resident for annual payments—Income Tax Act, ss. 31, 31A; Canada—U.S. Tax Convention Act, 1943, S.C. 1943-44, c. 21, s. 2, and Sch.; (Convention) Art. VI A and Protocol, s. 7.

The plaintiff, a citizen of the United States, was president of a large Canadian company from 1963 to 1968 under a contract of employment providing for an annual salary of \$120,000 and provision for his retirement on pension. In 1968 he was asked to vacate the office of president and accept another position in the company at the same salary. After his refusal to do so, the parties reached an agreement, under which the plaintiff was to resign as a full time employee, continue as a director for the time being and receive \$40,000 a year for five years, whether or not he accepted employment elsewhere. Resigning as company president, he returned to the United States and became president of a company there. He resigned as a director of the Canadian company in 1972. A payment to him of \$40,000 in 1969 was included in his U.S. tax return and, under protest, on a Canadian tax return. The Minister's assessment of the plaintiff for income in that amount was affirmed by the Tax Review Board. The plaintiff appealed.

Held, allowing the appeal, the assessment relied on section 31A of the *Income Tax Act* and particularly on paragraph (d), covering a payment on or after the taxpayer's retirement in respect of loss of office or employment. But the plaintiff did not go into "retirement" from his occupation with the Canadian company or his occupation as a business executive. The question of his "retirement", in the sense of withdrawing from his employment at a stipulated age or in the sense of withdrawing generally from his occupation as a business executive, had been dealt with in the contract of employment. Under the subsequent agreement, what the plaintiff did was to resign his office. The payments agreed upon were not made in respect of the "loss of office or employment". A compromise was reached, under which the benefits or pension rights otherwise payable under the contract of employment were reduced to five years, at the figure stipulated. The assessment should be set aside as falling outside the provisions of section 31A. The same result followed under the Canada-U.S. Tax Convention. If the plaintiff had remained with the Canadian company until retirement at 65, any payments to him under the contract of employment would have been in the nature of a "pension" within Article VI A of the Convention, as well as a payment within section

Charles A. Specht (Demandeur)

c.

a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Collier—Vancouver, les 30 janvier et 25 février 1975.

Impôt sur le revenu—Citoyen américain—Président d'une compagnie canadienne—Accepte de démissionner—Reçoit de la compagnie des versements annuels pendant cinq ans—Retourne aux États-Unis et y accepte un emploi—Demeure membre du conseil d'administration de la compagnie canadienne—Est-il imposable sur les versements annuels à titre de non-résident?—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 31 et 31A; Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, S.C. 1943-44, c. 21, art. 2 et Ann. (Convention) art. VI A et (Protocole) art. 7.

Le demandeur, citoyen américain, était président d'une grande compagnie canadienne de 1963 à 1968, en vertu d'un contrat de travail prévoyant un salaire annuel de \$120,000 et une pension de retraite. En 1968, on lui demanda d'abandonner le poste de président pour un autre poste au sein de la compagnie, au même salaire, ce qu'il refusa. Après quoi, les parties aboutirent à un accord en vertu duquel le demandeur devait démissionner comme employé à temps plein, demeurer membre du conseil d'administration pour le moment et recevoir \$40,000 par an pendant cinq ans, qu'il ait ou non trouvé un emploi ailleurs. Après sa démission du poste de président, il retourna aux États-Unis où il devint président d'une compagnie. Il démissionna comme membre du conseil d'administration de la compagnie canadienne en 1972. Il fit figurer la somme de \$40,000, qu'il avait reçue en 1969, dans sa déclaration d'impôt aux États-Unis et en fit de même au Canada, mais en faisant des réserves. La Commission de révision de l'impôt ayant confirmé la cotisation établie par le Ministre pour cette somme, le demandeur interjeta appel.

Arrêt: l'appel est accueilli; la cotisation se fondait sur l'article 31A de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et particulièrement sur l'alinéa d), visant le paiement fait à un contribuable à la suite de sa retraite à l'égard de perte de charge ou d'emploi. Cependant le demandeur n'a pas quitté ses fonctions au sein de la compagnie canadienne, ni de ses occupations d'administrateur de compagnie et pris sa «retraite». Le contrat de travail avait des clauses visant sa «retraite» au sens de l'abandon de son travail à l'âge convenu ou plus généralement de sa profession d'administrateur de compagnie. En vertu du contrat postérieur, le demandeur devait démissionner de son poste. Les versements convenus n'ont pas été effectués à l'égard de «perte de charge ou d'emploi». Les parties avaient fait une transaction aux termes de laquelle elles ont réduit à une période de cinq ans et au montant convenu, les prestations ou droits de pension qui autrement auraient été payables à vie en vertu du contrat de travail. La cotisation, ne relevant pas de l'article 31A, doit être annulée. Le résultat serait le même en vertu de la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis. Si le demandeur était resté au sein de la compagnie canadienne jusqu'à sa retraite à 65 ans, tous les versements qui lui auraient été faits en vertu du contrat de travail auraient constitué «une

31A(c)(i) of the *Income Tax Act*. Instead of the right to lifetime payments, the plaintiff agreed to accept periodic payments, in consideration of a smaller total amount over a shorter period of time.

Curran v. M.N.R. [1959] S.C.R. 850, applied. *Jackson v. M.N.R.* [1951] Ex.C.R. 52, distinguished.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

J. Barbeau and *G. Sutherland* for plaintiff.

T. E. Jackson, Q.C., for defendant.

SOLICITORS:

Barbeau, McKercher, Collingwood & Hanna, Vancouver, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

COLLIER J.: The Minister of National Revenue assessed the plaintiff's income tax for the year 1969 on a total amount of \$40,000 received by him, a non-resident, in that year from a Canadian company. The plaintiff's position is that the monies received were a "pension" within Article VI A of the Canada-U.S. Tax Convention, and therefore exempt from taxation in Canada. The Tax Review Board confirmed the Minister's assessment. This appeal followed.

The plaintiff is a business consultant and executive. He was born July 30, 1914. He is and has always been a citizen of the United States. Prior to September 1963 he had been president and chief executive officer of a large American company. On September 5, 1963 he became president and chief operating officer of MacMillan, Bloedel and Powell River Limited ("MacMillan Bloedel") a large well-known Canadian company. A written employment contract was entered into. The preamble sets out that the plaintiff was president; that "The Company desires that Mr. Specht shall continue in its employ in the capacity of President or such other capacity or capacities as the Company may from time to time deem to be in its best

pension» au sens de l'article VI A de la Convention, et aussi un paiement au sens de l'article 31Ac)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Au lieu d'avoir droit à des paiements sa vie durant, le demandeur a consenti à accepter des versements périodiques d'un montant inférieur et pour une plus courte durée.

Arrêt appliqué: *Curran c. M.R.N.* [1959] R.C.S. 850. Distinction établie avec l'arrêt *Jackson c. M.R.N.* [1951] R.C.É. 52.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

J. Barbeau et *G. Sutherland* pour le demandeur.

T. E. Jackson, c.r., pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Barbeau, McKercher, Collingwood & Hanna, Vancouver, pour le demandeur.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE COLLIER: Le ministre du Revenu national a cotisé l'impôt sur le revenu du demandeur pour l'année 1969 sur le montant total de \$40,000 que ce dernier, un non-résident, a reçu pour ladite année d'une compagnie canadienne. Le demandeur soutient que les sommes reçues constituaient une «pension» au sens de l'article VI A de la convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, et qu'à ce titre elles étaient exonérées d'impôt au Canada. La Commission de révision de l'impôt a confirmé la cotisation du Ministre; d'où cet appel.

Le demandeur est conseiller et administrateur commercial. Il est né le 30 juillet 1914. Il est et a toujours été citoyen américain. Avant septembre 1963, il avait été président et administrateur délégué d'une grande compagnie américaine. Le 5 septembre 1963, il est devenu président et directeur d'exploitation chez MacMillan, Bloedel and Powell River Limited («MacMillan Bloedel»), une grande compagnie canadienne très connue. Il signa un contrat de travail. Les clauses liminaires de ce contrat précisent que le demandeur est président; que [TRADUCTION] «la compagnie désire que M. Specht continue à exercer ses fonctions au poste de président ou à tout autre poste qui pourra lui être confié dans l'intérêt de la compagnie»; que le

interest"; that the plaintiff was prepared to agree he would retire at 65, he would not terminate his employment without the consent of the Board of Directors, and after termination he would not engage in business or be employed without Mac-

Millan Bloedel's consent and approval.

The mutual covenants in the contract did not refer to any particular office or position held or to be held by the plaintiff. Generally speaking, the term "employment" was used. The salary to be paid was not set out.

I summarize the main covenants.

1. The plaintiff agreed to retire at 65. An extension could be mutually agreed upon.

2. If the plaintiff's employment was

(a) terminated by him with the consent of the Board or

(b) terminated by MacMillan Bloedel (other than for cause or pursuant to the retirement clause) or

(c) terminated by retirement at age 65, or later then the company was to pay a monthly sum to the plaintiff for life. The method of calculating this amount was set out. Loosely speaking, it was based on $\frac{1}{3}$ of his average earnings over certain specified periods. If the plaintiff died while in receipt of these payments, his widow, while unmarried, was to receive $\frac{1}{2}$ of the monthly sum for her life.

3. On termination of his employment, the plaintiff was not to conduct himself or be engaged in any activity "harmful to the interests" of MacMillan Bloedel; he agreed to be available to give his opinion and advice on corporate matters.

4. The plaintiff agreed, that after termination of his employment and "while entitled to any benefit under this agreement" not to engage in any business or take any employment without the consent of the company. Such consent was not to be unreasonably withheld. This provision was to be inapplicable if the plaintiff at any time surrendered his rights, including those of his widow, under the agreement.

demandeur consent à prendre sa retraite à 65 ans, qu'il ne quittera pas ses fonctions sans le consentement du conseil d'administration et, quand il les aura quittées, n'exercera pas une activité commerciale ni ne prendra un emploi sans l'accord et l'approbation de la MacMillan Bloedel.

Les stipulations de chacune des parties ne mentionnent pas la fonction précise ou le poste que le demandeur occupait ou devait occuper. D'une manière générale, on avait utilisé le terme «emploi». Le salaire n'était pas précisé.

Je résume les principales stipulations.

1. Le demandeur consentait à prendre sa retraite à 65 ans. On pouvait d'un commun accord convenir d'un âge plus avancé.

2. Si le demandeur cessait ses fonctions

a) sur sa propre initiative et avec le consentement du conseil d'administration, ou

b) sur l'initiative de la MacMillan Bloedel (sauf renvoi pour motif valable ou en vertu de la clause de retraite) ou

c) pour prendre sa retraite à 65 ans ou plus tard, la compagnie devait alors lui verser à vie une somme mensuelle. La méthode de calcul de cette somme était prévue. Elle représentait, en simplifiant, le tiers de la moyenne de ses gains durant certaines périodes déterminées. Si le demandeur venait à décéder pendant qu'il recevait ces paiements, sa veuve, tant qu'elle ne se remarierait pas, devait recevoir, sa vie durant, la moitié de la somme mensuelle.

3. Après la cessation de ses fonctions, le demandeur ne devait se livrer ni participer à aucune activité [TRADUCTION] «préjudiciable aux intérêts» de la MacMillan Bloedel; il consentait à demeurer disponible pour donner son opinion et des conseils sur les affaires de la compagnie.

4. Le demandeur consentait, après la cessation de ses fonctions, et [TRADUCTION] «tant qu'il aurait droit à un avantage quelconque en vertu du présent contrat» à ne se livrer à aucune activité commerciale ni à prendre un emploi sans l'accord de la compagnie. La compagnie ne devait refuser cet accord sans raison valable. Cette clause ne devait pas s'appliquer si le demandeur renonçait aux droits que le contrat conférait à lui et à sa veuve.

5. If the plaintiff died while still in the employ of the company, his widow, while remaining unmarried, was to be paid certain sums during her life.

6. If the plaintiff was in breach of any term of the contract, and, on notice to remedy, failed to do so, then the agreement was at an end and “the Company shall be under no further obligation to make any payment hereunder” either to the plaintiff or his widow.

The plaintiff continued as president until April 30, 1968. He was a director, and a member of the Executive Committee of the Board of Directors. He was paid \$120,000 per year. MacMillan Bloedel had several pension plans, schemes, or funds covering many of its employees. The plaintiff was not covered by, nor was he a participant in, any of those plans or schemes. In the spring of 1968 the plaintiff was asked to vacate the position of President and become the Chief Financial Officer. He refused to accept this post. He felt it to be something of a demotion, and if he had accepted the change, a black mark on his business career. When he started with MacMillan Bloedel he had hopes of becoming the Chief Executive Officer on the retirement of the incumbent. Among other things, the Chief Executive Officer had not retired when expected. The plaintiff's salary as Chief Financial Officer was to be the same.

As a result of the disagreement and impasse the plaintiff and MacMillan Bloedel came to the following agreement dated April 29, 1968 (Exhibit 2):

You [the Plaintiff] undertake to:

(a) Resign as a full time employee of the Company, effective as of April 30. This will give you the freedom of action which you will require in order to make other arrangements.

(b) Continue as a member of the Board of Directors and a member of the Executive Committee until such time as you, or the Company, may decide otherwise. You will be reimbursed for your expenses but will receive no fees or salary for these particular services in view of the fact that you will be receiving \$40,000 per annum for five years as hereinafter provided. The receipt of such sum, however, does not obligate you to remain on the Board of the Executive Committee.

(c) Provide me with an undated resignation from the Board of Directors and the Executive Committee.

5. Si le demandeur venait à mourir pendant qu'il était au service de la compagnie, on devait payer à sa veuve, tant qu'elle ne se remariait pas, certaines sommes sa vie durant.

6. Si le demandeur contrevenait à une clause du contrat et ne donnait aucune suite à l'avis lui demandant de s'y conformer, le contrat serait résilié et [TRADUCTION] «la compagnie ne sera nullement obligée d'effectuer les versements prévus» au demandeur ou à sa veuve.

Le demandeur a occupé le poste de président jusqu'au 30 avril 1968. Il était administrateur et membre du comité directeur du Conseil d'administration. Il recevait un salaire de \$120,000 l'an. La MacMillan Bloedel avait divers plans ou fonds de pension dont bénéficiaient plusieurs employés. Le demandeur ne bénéficiait d'aucun de ces plans ou fonds auxquels il ne participait pas. Au printemps 1968, on lui demanda d'abandonner la fonction de président pour devenir directeur des services financiers. Il refusa d'accepter ce poste. Il considérait qu'il s'agissait d'une espèce de rétrogradation dont l'acceptation entacherait sa carrière commerciale. Quand il est entré chez MacMillan Bloedel, il espérait devenir administrateur délégué quand le titulaire du poste prendrait sa retraite. Il est arrivé, entre autres choses, que l'administrateur délégué n'a pas pris sa retraite au moment prévu. Le demandeur devait garder le même salaire comme directeur des services financiers.

A la suite du désaccord et de l'impasse qui en résultait, le demandeur et la MacMillan Bloedel sont parvenus à l'arrangement suivant le 29 avril 1968 (pièce 2):

[TRADUCTION] Vous [le demandeur] vous vous engagez à:

a) Démissionner comme employé à plein temps de la compagnie à partir du 30 avril. Vous aurez ainsi la liberté d'action qui vous est nécessaire pour prendre d'autres dispositions.

b) Demeurer membre du conseil d'administration et du comité directeur jusqu'à décision contraire de votre part ou de la part de la compagnie. Vos dépenses seront remboursées mais vous ne recevrez aucun traitement ou salaire pour lesdits services en raison du fait que vous recevrez \$40,000 par an pendant cinq ans comme prévu ci-après. Cependant la réception de cette somme ne vous oblige pas à demeurer au conseil d'administration ou au comité directeur.

c) Me remettre une lettre, non datée, de démission du conseil d'administration et du comité directeur.

The Company undertakes to:

(a) Pay to you at the customary intervals, your salary at the present rate to the end of August 1968, irrespective of whether you obtain other employment.

(b) Pay you as from September 1, 1968, at the customary fortnightly intervals, at the rate of \$40,000 per annum for the five years ending August 31, 1973, making \$200,000 in total. These amounts will be paid irrespective of whether or not you accept employment elsewhere. In the event of your death during such five-year period any balance remaining unpaid of the \$200,000 will be paid to your estate. In the event of your resignation from the Board of Directors or the Executive Committee the Company will pay to you at that time the balance remaining unpaid of the \$200,000 in such instalments as may be mutually agreed upon. It goes without saying that you will at all times scrupulously refrain from disclosing any confidential information now within your knowledge as President of this Company.

(c) Remunerate you on a mutually agreeable basis for any special services which you may be asked to provide and which you may be willing to undertake in the form of consultation or otherwise.

Clause (b) of the company's undertakings was, in September of 1968 by agreement, varied slightly (Exhibit 3). The \$40,000 payments were to commence January 1, 1969 and end December 31, 1973. Quarterly payments of \$10,000 were to be made.

The plaintiff testified that, while the \$200,000 figure was an arbitrary one, it was intended to be a settlement of "my pension rights". Mathematically at least, the annual sums for five years, were one-third of the salary he had been receiving before his resignation, or the termination of his employment.

The plaintiff in July of 1968 established residence in the United States and has been a resident there since. He disposed of his house in Vancouver in September, 1968. He became the president and Chief Executive Officer of an American company following his resignation set out in Exhibit 2. He remained a director of MacMillan Bloedel and a member of the Executive Committee of the Board, attending regular meetings each year, until 1972. In that year, because of a conflict of interest, he did not stand for re-election as a director.

In 1969, pursuant to Exhibits 2 and 3, he received in the United States the sum of \$40,000. He included that amount in his return filed with the income tax authorities in the United States. He was requested to file a return in Canada in respect of the receipt of the \$40,000. He reluctant-

La compagnie s'engage à:

a) Vous payer aux dates habituelles votre salaire actuel jusqu'à la fin du mois d'août 1968, que vous trouviez un autre emploi ou non.

b) Vous payer à partir du 1^{er} septembre 1968 la somme de \$40,000 par an, par quinzaine comme d'habitude, pendant les cinq années se terminant le 31 août 1973, soit un total de \$200,000. Ces sommes vous seront payées, que vous acceptiez un emploi ailleurs ou pas. En cas de décès au cours de cette période de cinq ans, tout solde encore impayé sur les \$200,000 sera versé à votre succession. Si vous démissionnez du conseil d'administration ou du comité directeur, la compagnie vous paiera à ce moment le solde impayé sur les \$200,000 par versements échelonnés fixés d'un commun accord. Il va sans dire que vous vous abstenrez scrupuleusement à tout moment de révéler les renseignements confidentiels que vous possédez maintenant en tant que président de cette compagnie.

c) Vous rémunérer selon des modalités à établir entre nous, pour tous services spéciaux qu'on pourra vous demander de rendre et dont vous voudrez vous charger sous forme de consultation ou autrement.

En septembre 1968 on modifia légèrement, d'un commun accord, la clause b) des engagements de la compagnie (pièce 3). Les paiements de \$40,000 devaient commencer le 1^{er} janvier 1969 pour se terminer le 31 décembre 1973. Des versements trimestriels de \$10,000 devaient être faits.

Le demandeur a témoigné que, bien que la somme de \$200,000 ait été choisie arbitrairement, elle représentait un règlement de [TRADUCTION] «mes droits de pension». Mathématiquement au moins, les versements annuels échelonnés sur cinq ans représentaient le tiers du salaire qu'il recevait avant sa démission ou la cessation de ses services.

En juillet 1968, le demandeur a établi sa résidence aux États-Unis et il y réside depuis. Il a vendu sa maison de Vancouver en septembre 1968. Il est devenu président et administrateur délégué d'une compagnie américaine après sa démission, comme indiqué à la pièce 2. Il est demeuré administrateur de la MacMillan Bloedel et membre du comité directeur du conseil d'administration, assistant régulièrement aux réunions chaque année jusqu'en 1972. Cette année-là, à cause d'un conflit d'intérêt, il n'a pas demandé sa réélection en qualité d'administrateur.

En 1969, conformément aux pièces 2 et 3, il a reçu la somme de \$40,000 aux États-Unis. Il a fait figurer cette somme dans sa déclaration aux services américains d'impôt sur le revenu. On lui a demandé de faire une déclaration au Canada au sujet des \$40,000 qu'il avait perçus. Il l'a fait à

ly, and under protest, did so. The assessment under appeal resulted.

In the defence it was pleaded alternatively that the payment of \$40,000 in 1969 was made to the plaintiff by virtue of his office as a director of MacMillan Bloedel and a member of the Executive, or for his services as such, and was therefore taxable on those grounds alone. That position was abandoned in argument and I think rightly so. The monies received had, on the evidence, nothing whatever to do with the plaintiff's position as a director or for any services he may have rendered as a director or member of the Executive Committee.

The defendant's main submission is that the payment falls within section 31A of the *Income Tax Act*¹, and particularly paragraph (d). The plaintiff disagrees, and says that in any event, the exemption in Article VI A of the Convention applies. The defendant replies that the payment, whatever it was, was not a "pension" within the meaning of the Article and section 7 of the Protocol.

I shall set out the relevant portions of section 31, section 31A, the Convention, the Protocol, and the *Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943*.

31. (1) For the purposes of this Act, a non-resident person's taxable income earned in Canada for a taxation year is

(a) his income for the year from all duties performed by him in Canada and all business carried on by him in Canada,

31A. Where, in a taxation year, a payment is made by a person resident in Canada to an individual who is not resident in Canada and who during the 5 years immediately preceding the year in which the payment is made

(a) was resident in Canada, or

(b) was employed in Canada

for a period or periods the aggregate of which was at least 36 months, if the payment is

(c) a payment

(i) out of or pursuant to a superannuation or pension fund or plan,

contrecœur et sous réserve. Il en est résulté la cotisation qui fait l'objet de l'appel.

La défense a soutenu subsidiairement que les \$40,000 ont été versés au demandeur en 1969 en raison de ses fonctions d'administrateur de la MacMillan Bloedel et de membre du comité directeur, ou pour ses services en tant que tels, et étaient donc déjà imposables pour ces motifs. Au cours des débats, cette position a été abandonnée, à juste titre je le crois bien. Les sommes reçues n'avaient, d'après les preuves, absolument rien à voir avec les fonctions du demandeur en qualité d'administrateur ou avec les services qu'il a pu rendre en qualité d'administrateur ou de membre du comité directeur.

La défenderesse soutient principalement que le paiement était soumis à l'article 31A de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹, et particulièrement à l'alinéa d). Le demandeur ne partage pas ce point de vue et déclare qu'en tous cas l'exonération prévue à l'article VI A de la Convention s'applique. La défenderesse réplique que le paiement, quel qu'en soit la nature, n'était pas une «pension» au sens de l'article de la Convention et de l'article 7 du Protocole.

Je vais citer les extraits pertinents des articles 31, 31A, de la Convention, du Protocole et de la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique*.

31. (1) Pour l'application de la présente loi, le revenu imposable d'une personne non résidente gagné au Canada pour une année d'imposition est

a) son revenu pour l'année provenant de toutes les fonctions qu'elle a accomplies au Canada et toutes les entreprises qu'elle y a exercées,

31A. Lorsque, dans une année d'imposition, un paiement est effectué par une personne résidant au Canada à un particulier qui n'est pas un résident du Canada et qui, durant les cinq années immédiatement précédant l'année dans laquelle est effectué le paiement

a) résidait au Canada, ou

b) était employé au Canada

pour une ou des périodes formant un total d'au moins trente-six mois, si le paiement est

c) un paiement

(i) fait sur un fonds ou plan de pension de retraite, ou conformément à un fonds ou plan,

¹ R.S.C. 1952 c. 148 and amendments.

¹ S.R.C. 1952, c. 148 et ses modifications.

(ii) upon retirement of an employee in recognition of long service and not made out of or under a superannuation fund or plan,

(iii) pursuant to an employees profit sharing plan in full satisfaction of all rights of the payee in or under the plan, to the extent that the amount thereof would otherwise be included in computing the payee's income for the year in which the payment was received if the payee had been resident in Canada throughout the taxation year in which the payment was received, or

(iv) pursuant to a deferred profit sharing plan upon the death, withdrawal or retirement from employment of an employee or former employee, to the extent that the amount thereof would otherwise be included in computing the payee's income for the year in which the payment was received if the payee had been resident in Canada throughout the taxation year in which the payment was received, or

(d) a payment made by an employer to an employee or former employee upon or after retirement in respect of loss of office or employment,

the payment shall be deemed to be income of the payee, for the year in which it was received, from duties that shall be deemed to have been performed by him in Canada in that year, unless it can be established, by subsequent events or otherwise, that the payment was made as part of a series of annual or other periodic payments payable throughout the lifetime of the payee.

ARTICLE VI A.

Pensions (including Government pensions) and life annuities derived from within one of the contracting States by a resident of the other contracting State shall be exempt from taxation in the former State.

PROTOCOL

7. The term "pensions" referred to in Article VI A of this Convention means periodic payments made in consideration for service rendered or by way of compensation for injuries received.

Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943

3. In the event of any inconsistency between the provisions of this Act or of the said Convention and Protocol and the operation of any other law, the provisions of this Act and of the Convention and Protocol shall, to the extent of such inconsistency, prevail.

I find it necessary, as well, to consider other sections of the *Income Tax Act* and to refer briefly to that elusive word "income" as used in the statute. The plaintiff and the payment made to him are not caught by the general charging provision, subsection 2(1); the plaintiff was not a resident of Canada. At first blush, subsection 2(2) does not apply; the plaintiff was not, in 1969, employed, in the popular sense, in Canada, nor did he carry on business here; reference however has to be made to Division D of the Act. Section 31 is the

(ii) fait à la retraite d'un employé en reconnaissance de longs services et non fait sur un fonds ou plan de pension de retraite ou en vertu d'un tel fonds ou plan,

(iii) fait en conformité d'un plan de participation des employés aux bénéfices, en acquittement de tous les droits du bénéficiaire dans le plan ou en vertu de celui-ci, dans la mesure où le montant en serait autrement inclus dans le calcul du revenu du bénéficiaire pour l'année dans laquelle le paiement a été reçu, si le bénéficiaire avait résidé au Canada pendant la totalité de l'année d'imposition dans laquelle le paiement a été reçu, ou

(iv) en conformité d'un plan différé de participation aux bénéfices à l'occasion du décès, du retrait ou de la retraite d'un employé ou ancien employé, dans la mesure où le montant en serait autrement inclus dans le calcul du revenu du bénéficiaire pour l'année dans laquelle le paiement a été reçu, si le bénéficiaire avait résidé au Canada pendant la totalité de l'année d'imposition dans laquelle le paiement a été reçu, ou

d) un paiement fait par un employeur à un employé ou ancien employé, à l'occasion ou à la suite de la retraite à l'égard de perte de charge ou d'emploi,

d) le paiement est censé être le revenu du bénéficiaire, pour l'année dans laquelle il a été reçu, provenant de fonctions réputées avoir été exercées par lui au Canada, à moins qu'il ne puisse être établi, par des événements subséquents ou d'autre façon, que le paiement a été effectué comme partie d'une série de paiements annuels ou d'autres paiements périodiques devant être effectués au bénéficiaire sa vie durant.

ARTICLE VI A.

Les pensions (y compris les pensions de l'État) et les rentes viagères que retire de sources situées dans l'un des États contractants tout résident de l'autre État contractant seront exonérées de l'impôt dans le premier État.

PROCOLE

7. Le terme «pensions», qui figure à l'article VI A de ladite Convention, vise les versements périodiques effectués en contrepartie de services rendus ou en dédommagement de blessures reçues.

g) *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique.*

3. En cas d'incompatibilité entre les dispositions de la présente loi ou les stipulations de ladite Convention et dudit Protocole et l'application de toute autre loi, les dispositions de la présente loi et les stipulations de la Convention et du

h) Protocole l'emportent, dans la mesure de cette incompatibilité.

Je pense qu'il faut examiner d'autres articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et se référer brièvement au terme évusif de «revenu» tel qu'il est employé dans la Loi. Le paragraphe 2(1) qui détermine d'une manière générale l'assujettissement à l'impôt ne vise ni le demandeur ni le paiement qui lui a été fait; le demandeur ne résidait pas au Canada. A première vue le paragraphe 2(2) ne s'applique pas; en 1969 le demandeur n'était pas employé—dans l'acception populaire de ce mot—au Canada et n'y exerçait pas une entre-

general section in respect of the computation of a non-resident's taxable income earned in Canada. It is, as applied to this case, "... his income for the year from all duties performed by him in Canada ..."

As has been said over and over again, the statute does not define "income". I shall assume the payment in issue is embraced by the word "income", in its widest sense and in its popular meaning². For the purposes of that assumption, I have put aside for the moment the effect or implications of such sections of the statute (dealing with residents) as sections 6(1)(a)(iv) and 139(1)(ar), 6(1)(a)(v) and 139(1)(aj), 36, and 31A³. (Section 31A applies to non-resident taxpayers). Even if the \$40,000 sum can be said to be "income", the plaintiff is not taxable on it (forgetting section 31A) because it was not "income ... from ... duties performed by him in Canada ..." (section 31(1)(a)).

² I have not overlooked the line of authority summarized by Martland J. in *Curran v. M.N.R.* [1959] S.C.R. 850 where he said at p. 860:

All of these are cases in which the money payments to an employee have been held not to constitute taxable income because they were not made in respect of the performance of services by the employee, but rather in order to acquire from him rights which he had previously held against the employer.

I have followed the direction given by Kerwin C.J. in the same case, at p. 854, as to the meaning to be given to income:

The word must receive its ordinary meaning bearing in mind the distinction between capital and income and the ordinary concepts and usages of mankind. Under the authorities it is undoubted that clear words are necessary in order to tax the subject and that the taxpayer is entitled to arrange his affairs so as to minimize the tax. However, he does not succeed in the attempt if the transaction falls within the fair meaning of the words of the taxing enactment.

³ Section 6(1)(a)(iv) requires residents to include, in computing income, superannuation or pension benefits. They are defined in section 139(1)(ar). Section 6(1)(a)(v) requires residents to include, in computing income, retirement allowances. They are defined in section 139(1)(aj). Section 36 permits a kind of averaging in respect of, *inter alia*, certain payments out of superannuation or pension funds or plans, or on retirement in recognition of long service or in respect of loss of office or employment.

prise; il faut cependant se reporter à la section D de la Loi. L'article 31 vise d'une manière générale le calcul du revenu imposable gagné au Canada par une personne non résidente. Il s'agit, en l'espèce, de «... son revenu pour l'année provenant de toutes les fonctions qu'elle a accomplies au Canada ...»

On l'a souvent dit et répété, la Loi ne définit pas le «revenu». Je vais considérer que le paiement en question est compris dans le mot «revenu», pris dans son sens le plus large et dans son acception populaire². A cet effet, j'ai écarté pour le moment l'application ou les conséquences de certains articles de la Loi (qui traitent des résidents) tels que les articles 6(1)(a)(iv) et 139(1)(ar), 6(1)(a)(v), 139(1)(aj), 36 et 31A³. (L'article 31A s'applique au contribuable non résident). Même si la somme de \$40,000 peut être considérée comme un «revenu», elle n'est pas imposable entre les mains du demandeur (si on ne tient pas compte de l'article 31A) parce qu'elle ne constitue pas «un revenu ... provenant de ... fonctions ... accomplies au Canada ...» (article 31(1)(a)).

² Je n'ai pas perdu de vue la jurisprudence que le juge Martland a résumée dans l'arrêt *Curran c. M.R.N.* [1959] R.C.S. 850 où il a déclaré à la page 860:

[TRADUCTION] Ce sont des arrêts où il a été décidé que les paiements en espèces faits à un employé ne constituaient pas un revenu imposable parce qu'ils n'étaient pas effectués pour des services rendus par l'employé, mais plutôt pour obtenir sa renonciation à des droits qu'il détenait auparavant contre l'employeur.

J'ai suivi les directives données par le juge en chef Kerwin dans le même arrêt, aux pages 854 et 855, relatives à la signification qu'il faut donner au mot revenu:

[TRADUCTION] Ce mot doit être pris dans son acception courante en ayant à l'esprit la distinction entre capital et revenu et les concepts et usages courants universellement reconnus. D'après la jurisprudence, il est certain que la loi doit utiliser des termes précis pour imposer le revenu du contribuable et que celui-ci a le droit d'aménager ses affaires de manière à réduire l'incidence de l'impôt. Cependant, sa tentative sera infructueuse si les termes de la loi fiscale visent clairement la transaction.

³ L'article 6(1)(a)(iv) oblige les résidents à inclure, dans le calcul de leur revenu, les prestations de pension de retraite ou de pension. Ces prestations sont définies à l'article 139(1)(ar). L'article 6(1)(a)(v) oblige les résidents à inclure, dans le calcul de leur revenu, les allocations de retraite. Elles sont définies à l'article 139(1)(aj). L'article 36 permet d'établir une espèce de moyenne en ce qui concerne notamment certains paiements provenant d'un fonds ou plan de retraite ou de pension, ou effectués à la retraite d'un employé en reconnaissance de longs services ou à l'égard de perte de charge ou d'emploi.

I turn now to section 31A. This is a “deeming” section. Certain payments made to non-residents (which for various reasons might not otherwise be “income”) are deemed to be (under certain conditions) income from duties “deemed to have been performed” by the non-resident in Canada in the taxation year. Thus they fall within the general charging provision of paragraph 31(1)(a). Counsel for the defendant did not seek to bring the payment in issue within any of the subparagraphs of paragraph 31A(c). As stated early in these reasons, the defendant contends the \$40,000 sum is covered by paragraph (d); that this was a payment made to the plaintiff upon or after his retirement in respect of loss of office or employment.

In my view, the payment here was not made upon or after the plaintiff’s retirement. The plaintiff did not retire or go into retirement from his occupation with MacMillan Bloedel within the ordinary meaning of “retire” or “retirement”. That is, he did not withdraw from his employment because he had reached a mutually stipulated age, or generally withdraw from his occupation or business activity. I have obtained some assistance on this point, in endeavouring to ascertain the ordinary meaning of “retirement”, from dictionary definitions:

The Shorter Oxford English Dictionary (3rd ed. rev): “withdrawal from occupation or business activity”

The Living Webster (1st ed.) “retire” “to withdraw from business or active life.”

The contract of employment in this case (Exhibit 1) uses the words “retire” and “retirement” in clauses 1 and 2. Age 65 was stipulated, but extensions could be agreed upon. In my view, “retirement” was used by the parties in its ordinary meaning as set out above: a cessation of or withdrawal from work because of an age stipulation or because of some other condition agreed between employer and employee. What the plaintiff did here was, by agreement, resign. He did not, as I

J’en arrive maintenant à l’article 31A. Cet article édicte des présomptions. Certains paiements faits à des non-résidents (qui pour diverses raisons pourraient, par ailleurs, ne pas être un «revenu») sont censés (sous certaines conditions) être le revenu provenant de fonctions «réputées avoir été exercées» au Canada par le non-résident au cours de l’année d’imposition. Ils tombent ainsi sous le coup de la disposition générale d’assujettissement de l’article 31(1)a). L’avocat de la défenderesse n’a pas essayé de faire entrer le paiement en question dans le cadre des dispositions des sous-alinéas de l’alinéa 31Ac). Comme je l’ai déjà dit au début de ces motifs, la défenderesse soutient que la somme de \$40,000 est visée à l’alinéa d); qu’il s’agissait d’un paiement fait au demandeur à l’occasion ou à la suite de sa retraite à l’égard de la perte de charge ou d’emploi.

A mon avis, le paiement en l’espèce n’a pas été fait à l’occasion ou à la suite de la retraite du demandeur. Le demandeur n’a pas pris sa retraite de ses fonctions à la MacMillan Bloedel au sens ordinaire du mot «retraite». C’est-à-dire qu’il n’a pas quitté son emploi parce qu’il avait l’âge convenu ni abandonné complètement ses occupations ou ses activités commerciales. Sur ce point, en m’efforçant de vérifier le sens courant du mot «retraite», je me suis servi des définitions de dictionnaires:

The Shorter Oxford English Dictionary (3^e édition rév.): [TRADUCTION] «abandon de l’activité professionnelle ou commerciale»

The Living Webster (1^{ère} éd.) [TRADUCTION] «prendre sa retraite», «se retirer de la vie commerciale ou active.»

Le contrat de travail en l’espèce (pièce 1), emploie l’expression «prendre sa retraite» dans les clauses 1 et 2. On avait prévu l’âge de 65 ans, mais on pouvait se mettre d’accord sur un âge plus avancé. A mon avis, les parties ont employé le mot «retraite» dans son sens courant, indiqué ci-dessus: l’action de cesser ou d’abandonner le travail en raison d’une stipulation relative à l’âge ou pour d’autres raisons convenues entre employeur et employé. En l’espèce, le demandeur s’est borné à

see it, retire⁴.

Further, in my opinion, the payments agreed upon were not made by MacMillan Bloedel "in respect of loss of office or employment."⁵ I do not propose to attempt any all-encompassing statement as to the meaning to be given to that phrase. Speaking generally, it envisages a payment made for loss of a source of income, on or after withdrawal from usual business activity or employment or after withdrawal by reason of the elimination or expiration of the particular office or employment.

The plaintiff here, if he had remained with the company until age 65, or later, was entitled to certain benefits for life. They can be described in ordinary parlance as a "pension" or as "superannuation benefits". That did not happen. He was requested to fulfill a different office or position at the same salary. He would not agree. If the company had then dismissed him for cause (as I think it might) the plaintiff would not have been entitled to the benefits provided in clause 2. The plaintiff could, however, have bowed to the company's wishes, accepted the new post and any lesser posts the Board of Directors in the future dictated, remained until age 65, and then drawn, for life, sums calculated pursuant to clause 2. But one cannot close one's eyes to the realities of power and other struggles in the Board Room. I have little doubt that a determined corporate management group could eventually have engineered the termination, by the plaintiff, of his employment, without the consent of the Board of Directors to that termination. The plaintiff would then have been disentitled to the benefits provided in clause 2. The other alternative in the disagreement which had developed between the plaintiff and the com-

⁴ In *Jackson v. M.N.R.* [1951] Ex.C.R. 52 the taxpayer endeavoured to draw a distinction between retirement and resignation in order to escape taxation of a judicial pension. I do not find the case of assistance because the facts and point at issue are so dissimilar.

⁵ Retiring allowances, as defined in paragraph 139(1)(aj) seem to be for practical purposes the same as the payments specified in subparagraph (c)(ii) and paragraph (d) of section 31A. The cases which have considered the term "retiring allowance" are therefore of some assistance. If it were necessary to decide, it is my opinion the payment in issue here was not wholly, or part of, a "retiring allowance."

démisionner avec l'accord de l'employeur. Il n'a pas, à mon avis, pris sa retraite⁴.

En outre, à mon avis, la MacMillan Bloedel n'a pas effectué les paiements convenus «à l'égard de perte de charge ou d'emploi».⁵ Je n'ai pas l'intention d'essayer de faire une déclaration exhaustive relative au sens qu'il faut donner à cette expression. D'une manière générale, elle vise un paiement fait pour perte d'une source de revenu au moment ou à la suite de la cessation d'une activité commerciale courante ou d'un emploi, ou après le départ d'une certaine fonction ou emploi en raison de sa disparition ou de l'échéance d'un terme prévu.

En l'espèce le demandeur, s'il était resté dans la compagnie jusqu'à l'âge de 65 ans ou plus, aurait eu droit à certaines prestations sa vie durant. On peut les définir dans le langage courant comme une «pension» ou «pension de retraite». Cela ne s'est pas produit. On lui a demandé d'occuper une autre fonction ou poste au même salaire. Il n'y a pas consenti. S'il y avait eu congédiement motivé de la part de la compagnie (je pense que cela était possible) le demandeur n'aurait pas eu droit aux prestations prévues à la clause 2. Le demandeur, cependant, aurait pu s'incliner devant le désir de la compagnie et accepter le nouveau poste ou tout autre poste moins important que le conseil d'administration pouvait lui assigner à l'avenir, y demeurer jusqu'à l'âge de 65 ans, puis toucher des prestations calculées conformément à la clause 2. Mais on ne doit pas perdre de vue les réalités du pouvoir et les autres rivalités qui s'exercent au sein d'un conseil d'administration. Je ne doute pas qu'un groupe de dirigeants bien décidés de la compagnie aurait pu faire en sorte que finalement le demandeur cesse ses fonctions sans l'accord du conseil d'administration. Le demandeur aurait alors perdu tout droit aux prestations prévues à la clause 2.

⁴ Dans l'arrêt *Jackson c. M.R.N.* [1951] R.C.É. 52 le contribuable essayait de faire une distinction entre la retraite et la démission pour éviter l'imposition d'une pension accordée par les tribunaux. Je ne pense pas que cet arrêt puisse nous aider puisque les faits et les points litigieux sont très différents.

⁵ Les allocations de retraite, définies à l'alinéa 139(1)aj) semblent, à toute fin pratique, correspondre aux paiements prévus au sous-alinéa c)(ii) et à l'alinéa d) de l'article 31A. Les arrêts qui ont analysé l'expression «allocations de retraite» peuvent donc nous aider. S'il fallait trancher ce point, je déciderais que le paiement en question ne constituait ni entièrement ni partiellement une «allocation de retraite».

pany was for the latter to dismiss (fire) the plaintiff (but not for cause). The company would then have been liable to pay him (provided all other terms of the contract were complied with) the benefits provided in clause 2. The company did not elect to follow this last course.

In my view, a compromise was reached the essence of which was the benefits or "pension rights" otherwise payable under clause 2 for life were reduced to a five-year period. An arbitrary dollar figure was agreed upon. The plaintiff resigned. He did not withdraw, or retire from the company, or generally from his business consultant and executive occupation. His employment with MacMillan Bloedel was terminated by consent. By resigning, he surrendered or relinquished certain rights, on the undertaking by him to accept, and the undertaking by the company to pay, something less than possible life-time benefits. The rights under clause 2 were, to my mind, rights to a pension payable on retirement at age 65 or later, or when his employment with the company (under certain conditions) earlier ceased. On that earlier cessation or termination, there were certain restraints and obligations placed on any future activities by the plaintiff. In my view, therefore, the \$40,000 sum does not fall within paragraph 31A(d).

As I see it, that conclusion is sufficient to dispose of this appeal. The plaintiff, however, contends that quite apart from section 31A, the payment is exempt by reason of Article VI A of the Convention; it is a pension. I agree with that submission.

If the plaintiff had remained with MacMillan Bloedel and retired at 65 or later, any payments to him under clause 2, in my view, would have been a pension within the meaning of Article VI A of the Convention, as well as a payment within the meaning of subparagraph 31A(c)(i);⁶ the monies would have been paid pursuant to a superannuation or

⁶ If the plaintiff were then a resident of Canada the payments, in my opinion, would be "superannuation or pension benefits" within subparagraph 6(1)(a)(iv).

Dans l'alternative la compagnie aurait pu, par suite de sa mésentente avec le demandeur, décider le renvoi (congédiement) de ce dernier (sans motifs valables). La compagnie aurait alors été obligée de lui verser (pourvu que toutes les autres clauses du contrat aient été respectées) les prestations prévues à la clause 2. La compagnie n'a pas choisi cette dernière ligne de conduite.

A mon avis, on a fait une transaction qui consistait essentiellement à réduire à une période de cinq ans le versement des prestations ou des «droits de pension» qui autrement auraient été payables à vie en vertu de la clause 2. On s'est mis d'accord sur un montant fixé arbitrairement. Le demandeur a démissionné. Il n'est pas parti, n'a pas abandonné la compagnie ni d'une manière générale ses fonctions de conseiller commercial et d'administrateur. C'est suivant un accord qu'il a quitté son emploi à la MacMillan Bloedel. Il a renoncé à certains droits en démissionnant, en contrepartie la compagnie s'engageait à lui verser des allocations, inférieures aux éventuelles prestations à vie, ce qu'il acceptait. Les droits prévus à la clause 2 étaient, à mon avis, des droits à la pension payables à la retraite à l'âge de 65 ans ou plus tard ou bien (sous certaines conditions) à la date antérieure où son emploi chez la compagnie prendrait fin. Dans ce dernier cas, les activités postérieures du demandeur étaient soumises à certaines restrictions et conditions. Donc, à mon avis, la somme de \$40,000 ne tombe pas sous le coup de l'alinéa 31A(d).

Je pense que cela suffit à régler le sort de cet appel. Cependant le demandeur soutient qu'indépendamment de l'article 31A, le paiement est exonéré en vertu de l'article VI A de la Convention; il s'agit d'une pension. Je partage ce point de vue.

Si le demandeur était resté chez la MacMillan Bloedel et avait pris sa retraite à 65 ans ou à un âge plus avancé, tous les paiements qui lui auraient été faits en vertu de la clause 2 constitueraient, à mon avis, une pension au sens de l'article VI A de la Convention et aussi un paiement au sens du sous-alinéa 31A(c)(i)⁶; ces sommes auraient été

⁶ Si le demandeur résidait alors au Canada les paiements, à mon avis, seraient «des prestations de retraite ou de pension» au sens du sous-alinéa 6(1)(a)(iv).

pension plan. The particular plan in this case embraced one person only, the plaintiff. It was obviously part of the incentive for him accepting employment in the first place, and for remaining with the company. The employment contract provided for payment of identical benefits in the event the plaintiff ceased to be employed with the company prior to age 65. (I have earlier set out those eventualities and I am now to some extent repeating some earlier remarks). Merely because the payments might have become payable before so-called normal retirement age, and while the plaintiff was still able and likely to find other employment (as permitted by the contract), does not, as I see it, make them any less a pension, or payments pursuant to a pension plan. The agreement of April 29, 1968 (Exhibit 2) was a compromise in respect of potential pension entitlement set out in an individual pension scheme or plan. Instead of the right to life-time payments, the plaintiff agreed to accept "periodic payments in consideration for services rendered" of a lesser total amount, and of course over a lesser period of time, than he might have been entitled to insist upon. The word "pensions" as used in the Convention should, I think, be liberally interpreted. In that regard, one of the definitions of "pensions" in *The Shorter Oxford English Dictionary* (3rd ed. rev.) is, I consider, applicable to the facts in this case and to Article VI A; "An annuity or other periodical payment made, esp. by a government, a company, or an employer of labour, in consideration of past services or of the relinquishment of rights, claims or emoluments".

The appeal is therefore allowed. The assessment by the Minister is set aside. The plaintiff is entitled to his costs.

payées conformément à un plan de retraite ou de pension. Le plan en question en l'espèce ne couvrait qu'une personne, le demandeur. Cela faisait évidemment partie des moyens pour l'inciter d'abord à accepter l'emploi et ensuite à demeurer au service de la compagnie. Le contrat de travail prévoyait le paiement de prestations identiques au cas où le demandeur cesserait d'être employé par la compagnie avant l'âge de 65 ans. (J'ai déjà exposé ces éventualités et maintenant je répète dans une certaine mesure, certaines remarques déjà faites). Le simple fait que ces prestations pouvaient être payables avant l'âge normal de la retraite et pendant que le demandeur était encore en mesure et susceptible de trouver un autre emploi (comme le permettait le contrat), ne leur enlève pas, à mon avis, la nature de pension ou d'allocations conformément à un plan de pension. L'accord du 29 avril 1968 (pièce 2) était une transaction portant sur le droit à une éventuelle pension prévue à un plan ou fonds de pension individuel. Au lieu d'avoir droit à des paiements sa vie durant, le demandeur a consenti à accepter «des versements périodiques pour services rendus» d'un montant total inférieur et naturellement pour une durée inférieure au montant et à la durée auxquels il aurait pu prétendre. Je pense qu'on doit interpréter largement le terme «pensions» utilisé dans la Convention. A ce sujet je considère que l'une des définitions du mot «pensions» donnée par *The Shorter Oxford English Dictionary* (3^e éd. rév.) s'applique aux faits de l'espèce et à l'article VI A: [TRADUCTION] «une rente ou autre versement effectué périodiquement notamment par un gouvernement, une compagnie ou un employeur en contrepartie de services rendus ou de la renonciation à des droits, revendications ou émoluments».

L'appel est donc accueilli. La cotisation du Ministre est annulée. Le demandeur a droit à ses frais.