

T-3869-73

T-3869-73

Vauban Productions (Plaintiff) (Appellant)

v.

The Queen (Defendant) (Respondent)

Trial Division, Addy J.—Montreal, June 17; Ottawa, Sept. 5, 1975.

Income tax—Plaintiff acquiring rights to show films on Canadian French television—Transferring rights to CBC—CBC paying 10% withholding tax on amount owing plaintiff—Whether plaintiff exempt under Canada-France Tax Convention Act, 1951—Whether contract for leasing of films or sale of rights—Canada-France Tax Convention Act, 1951, S.C. 1951, c. 40, Art. 4(1), 13(III), (IV)—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 106(2).

Plaintiff acquired exclusive rights to show certain films on French television in Canada. By contract, plaintiff transferred rights in the films to the CBC, and when the CBC paid plaintiff, 10% withholding tax was paid to defendant. Plaintiff challenges this payment, claiming exemption under the *Canada-France Tax Convention Act, 1951*. The question is whether the contract was for leasing of films, or an outright sale of rights.

Held, dismissing the appeal, if the contract were for the leasing of films, there would be no exemption from the withholding tax (Article 13(IV)). Plaintiff did not transfer all it had received, but retained a residuary possessory right to the films. The contract is inconsistent with an absolute sale. Where there has not been an absolute transfer of the rights of the distributor of films to another party as user for the purpose of Article 13(III) and (IV), the transfer is considered to be a leasing. The principle that a liberal interpretation should be given to a tax Convention does not alter the intention.

Commissioners of Inland Revenue v. Rustproof Metal Window Co. 29 T.C. 243; *Commissioners of Inland Revenue v. British Salmson Aero Engines, Ltd.* 22 T.C. 29; *Desoutter Bros. Limited v. J.E. Hanger & Co., Limited* [1936] 1 All E.R. 535; *Strick v. Regent Oil Co. Ltd.* 43 T.C. 1; *Withers v. Nethersole (H.L.)* [1948] 1 All E.R. 400; *Technical Tape Corporation v. M.N.R.* (1964) 35 Tax A.B.C. 389, applied. *M.N.R. v. Paris Canada Films Limited* [1963] Ex.C.R. 43, followed. *M.N.R. v. Stickel* [1974] C.T.C. 416, considered. *Saunders v. M.N.R.* 54 DTC 524, discussed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

P. Vineberg, Q.C., for plaintiff.
J. Potvin for defendant.

Vauban Productions (Demanderesse) (Appelante)

c.

La Reine (Défenderesse) (Intimée)

Division de première instance, le juge Addy—Montréal, le 17 juin; Ottawa, le 5 septembre 1975.

Impôt sur le revenu—La demanderesse a acquis les droits de présenter des films au réseau français de la télévision canadienne—Elle cède ses droits à Radio-Canada—Radio-Canada opère une retenue fiscale de 10% sur le montant dû à la demanderesse—La demanderesse est-elle exonérée en vertu de la Loi de 1951 sur la convention entre le Canada et la France en matière d'impôt sur le revenu?—S'agit-il d'un contrat de location de films ou de vente de droits?—Loi de 1951 sur la convention entre le Canada et la France en matière d'impôt sur le revenu, S.C. 1951, c. 40, art. 4(1), 13(III), (IV)—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 106(2).

La demanderesse a acquis les droits exclusifs de présenter certains films au réseau français de la télévision canadienne. Par contrat, elle a cédé ses droits sur les films à la Société Radio-Canada, et celle-ci l'a payée en opérant une retenue fiscale de 10% au profit de la défenderesse. La demanderesse conteste cette retenue et invoque l'exonération prévue à la *Loi de 1951 sur la convention entre le Canada et la France*. La question est de savoir si le contrat portait sur la location de films ou sur la cession intégrale de droits.

Arrêt: l'appel est rejeté; si le contrat porte sur la location de films, l'exonération de la retenue fiscale ne s'applique pas (Article 13(IV)). La demanderesse n'a pas cédé tous les droits qu'elle avait acquis, mais retenait un droit de possession ultérieure sur les films. Le contrat est incompatible avec une vente pure et simple. Quand il n'y a pas eu de transfert pur et simple des droits du distributeur à une autre partie pour exploitation, l'opération doit être considérée comme une location, aux fins de l'article 13(III) et (IV). Le principe de l'interprétation libérale d'une convention fiscale ne modifie pas l'intention du législateur.

Arrêts appliqués: *Commissioners of Inland Revenue c. Rustproof Metal Window Co.* 29 T.C. 243; *Commissioners of Inland Revenue c. British Salmson Aero Engines Ltd.* 22 T.C. 29; *Desoutter Bros. Limited c. J. E. Hanger & Co., Limited* [1936] 1 All E.R. 535; *Strick v. Regent Oil Co. Ltd.* 43 T.C. 1; *Withers c. Nethersole (H.L.)* [1948] 1 All E.R. 400; *Technical Tape Corporation c. M.N.R.* (1964) 35 Tax A.B.C. 389. Arrêt suivi: *M.N.R. c. Paris Canada Films Limited* [1963] R.C.É. 43. Arrêt examiné: *M.N.R. c. Stickel* [1974] C.T.C. 416. Arrêt discuté: *Saunders c. M.N.R.* 54 DTC 524.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

P. Vineberg, c.r., pour la demanderesse.
J. Potvin pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Phillips & Vineberg, Montreal, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for
defendant.

*The following are the reasons for judgment
rendered in English by*

ADDY J.: This is an appeal from a decision of the Tax Review Board. There is no dispute as to the facts and, in lieu of adducing evidence at trial, an agreed statement of facts was filed by the parties.

The plaintiff corporation is a distributor of motion-picture films with its principal place of business in Paris, France. It has no permanent establishment in Canada. It acquired from another distributor in Liechtenstein exclusive rights in certain motion-picture films, the rights being expressly limited to the showing of the films on Canadian French language television and for limited periods of time in each case.

By contract, the plaintiff transferred to the Canadian Broadcasting Corporation the exclusive right to broadcast these films on its French network. For each film, the time, for which the CBC acquired these exclusive rights to show the film, was the exact period for which the plaintiff had acquired the rights to the film as a distributor.

The price paid for the right to show the film was in each case a fixed flat amount, regardless of the degree of user.

In 1967, the CBC paid the plaintiff a total amount of \$119,250 in accordance with the contract and a withholding tax of 10% was paid to the defendant on this amount pursuant to section 106(2) of the *Income Tax Act*¹. The right to withhold the amount is challenged and the Court is requested to determine whether, by virtue of the Convention forming part of the *Canada-France Tax Convention Act, 1951*², the plaintiff is exempted from payment of the tax imposed under the aforesaid section 106(2).

¹ R.S.C. 1952, c. 148.

² 15 Geo. VI, c. 40.

PROCUREURS:

Phillips & Vineberg, Montréal, pour la
demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour la
défenderesse.

*Voici les motifs du jugement rendu en français
par*

LE JUGE ADDY: Il s'agit d'un appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt. Les faits ne sont pas contestés et les parties, au lieu de produire des preuves à l'audience, ont déposé un exposé conjoint des faits.

La compagnie demanderesse, ayant son siège social à Paris (France), est distributeur de films cinématographiques. Elle n'a pas d'établissement permanent au Canada. Elle a acquis d'un autre distributeur du Liechtenstein les droits exclusifs sur certains films cinématographiques, ces droits étant expressément limités à la diffusion des films à la télévision canadienne de langue française et ceci, pour une période déterminée dans chaque cas.

La demanderesse, par contrat, a cédé à la Société Radio-Canada le droit exclusif de diffuser ces films sur son réseau français. La Société Radio-Canada acquerrait les droits exclusifs de diffusion de chaque film pour la période exacte pour laquelle la demanderesse avait acquis le droit sur ce film en tant que distributeur.

Le droit de diffusion de chaque film était cédé pour un prix forfaitaire déterminé, quel que soit le rythme d'exploitation.

En 1967, la Société Radio-Canada a payé à la demanderesse un montant total de \$119,250 conformément au contrat et a versé à la défenderesse une retenue d'impôt égale à 10% de ce montant, conformément à l'article 106(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹. La validité de cette retenue est contestée et on demande à la Cour de décider si, en vertu de la convention faisant partie de la *Loi de 1951 sur la convention entre le Canada et la France en matière d'impôt sur le revenu*², la demanderesse est exonérée de l'impôt prévu à l'ar-

¹ S.R.C. 1952, c. 148.

² 15 Geo. VI, c. 40.

No issue arises as to section 106(2) itself, it being fully agreed by the parties in the facts as stated, that, should the plaintiff be exempt by virtue of the aforesaid Convention, the appeal is to be allowed with costs, otherwise the appeal is to be dismissed with costs.

Paragraph I of Article 4 of the Convention reads as follows:

I.—The income from industrial, mining, commercial, financial and insurance enterprises is taxable by the State in the territory of which there is a permanent establishment.

There is no doubt that the income from the transfer of the rights comprises a commercial enterprise and, therefore, if no other provision existed, would exempt the plaintiff from withholding tax.

However, the issue turns on the interpretation of paragraphs III and IV of Article 13 of the Convention and their application to the facts as outlined in the case at bar. The English text of those paragraphs reads as follows:

III.—The proceeds of royalties (redevances) derived from the sale or licensing of the use of patents, trademarks, secret processes or formulae, are taxable in the State of the debtor.

IV.—The word "royalties" as used in paragraph III of this Article should be understood to include the income from the lease of motion picture films.

It is interesting to note that in the French text, paragraph III of Article 13 reads as follows:

III.—*Les produits ou redevances (royalties) provenant de la vente . . .* [The underlining is mine.]

It seems clear that there is a typographical error in the English version and that the word "of" between the words "proceeds" and "royalties" should read "or", the correct text therefore being: "The proceeds or royalties (redevances) derived from . . ."

The term "royalties" normally refers to a share in the profits or a share or percentage of a profit based on user or on the number of units, copies or articles sold, rented or used. When referring to a right, the amount of the royalty is related in some way to the degree of use of that right. This is evident from the various dictionary definitions of the word "royalty" when used in connection with a sum payable. Royalties, which are akin to rental

ticle 106(2) susmentionné.

La contestation ne porte pas sur l'article 106(2) lui-même, les parties reconnaissant pleinement dans l'exposé des faits que, si la demanderesse est exonérée en vertu de la convention susdite, l'appel devrait être accueilli avec dépens et, dans le cas contraire, rejeté avec dépens.

Le paragraphe I de l'article 4 de la Convention est ainsi libellé:

I.—Les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales, financières et d'assurances sont imposables dans l'État sur le territoire duquel se trouve un établissement stable.

Il ne fait aucun doute que les revenus d'une cession de droit entrent dans la catégorie des entreprises commerciales et qu'ainsi, à défaut d'autres dispositions, la demanderesse serait exonérée de la retenue fiscale.

Cependant, le point litigieux se ramène à l'interprétation des paragraphes III et IV de l'article 13 de la Convention et à leur application aux faits énoncés en l'espèce. La version anglaise de ces paragraphes est ainsi rédigée:

III.—*The proceeds of royalties (redevances) derived from the sale or licensing of the use of patents, trademarks, secret processes or formulae, are taxable in the State of the debtor.*

IV.—*The word "royalties" as used in paragraph III of this Article should be understood to include the income from the lease of motion picture films.*

Il est intéressant de noter que, dans la version française, le paragraphe III de l'article 13 est ainsi rédigé:

III.—*Les produits ou redevances (royalties) provenant de la vente . . .* [C'est moi qui souligne.]

Il y a manifestement une erreur d'impression dans la version anglaise et le mot *of* entre les mots *proceeds* et *royalties* devrait se lire *or*, le libellé exact étant alors: «*The proceeds or royalties (redevances) derived from . . .*»

Le terme «redevances» (*royalties*) désigne normalement une participation à des bénéfices ou une part ou pourcentage d'un bénéfice, basée sur l'exploitation ou sur le nombre d'unités, de copies ou d'articles vendus, loués ou utilisés. Le montant d'une redevance afférente à un droit est, d'une certaine façon, fonction du rythme d'exploitation de ce droit. Cela résulte des diverses définitions que les dictionnaires donnent du mot «redevance»,

payments, have invariably been considered as income since they are either based on the degree of use of the right or on the duration of the use, while a lump sum payment for the absolute transfer of a right, without regard to the use to be made of it, is of its nature considered a capital payment, although it may of course be taxable as income in the hands of the recipient if it is part of that taxpayer's regular business. This concept of the basic difference between "royalties" and "lump sum payments" for the transfer of rights has been recognized in the following cases: *Commissioners of Inland Revenue v. Rustproof Metal Window Co., Ltd.*³; *Commissioners of Inland Revenue v. British Salmson Aero Engines, Ltd.*⁴; *Desoutter Bros. Limited v. J. E. Hanger & Co., Limited*⁵; *Strick v. Regent Oil Co. Ltd.*⁶; *Withers v. Nethersole*⁷; and *Technical Tape Corporation v. M.N.R.*⁸.

Since the moneys received by the plaintiff cannot be considered as "royalties (redevances) derived from the licensing of the use of patents, trade marks, secret processes or formulae" nor can they conceivably be considered as "proceeds derived from the sale of any patents, trade marks, secret processes or formulae," the question turns on whether the moneys are "income from the lease of motion-picture films" as stated in paragraph IV of Article 13.

When including in the word "royalties" in paragraph III, the income from leasing as mentioned in paragraph IV, paragraph III, in so far as it might relate to the leasing of motion-picture films, would necessarily read as follows: "... royalties including the income from the lease of motion-picture films... are taxable in the State of the debtor." The sole question to be determined therefore is

³ 29 T.C. 243 at 254 and 255.

⁴ 22 T.C. 29 at 36.

⁵ [1936] 1 All E.R. 535 at 536.

⁶ 43 T.C. 1 at 18, 44, 50 and 59.

⁷ (H.L.) [1948] 1 All E.R. 400 at 403 and 405.

⁸ (1964) 35 Tax A.B.C. 389.

quand il se rapporte à une somme à payer. On a toujours considéré les redevances, qui sont assimilables à des loyers, comme des revenus puisqu'elles sont fonction soit du rythme d'exploitation du droit soit de la durée de l'utilisation, alors qu'on estime que le paiement d'une somme forfaitaire pour la cession intégrale d'un droit, sans égard à l'utilisation qui en sera faite, est, par sa nature un paiement en capital, qui pourra cependant être imposable en tant que revenu entre les mains du bénéficiaire s'il relève de l'activité normale de ce contribuable. Ce concept de la différence fondamentale entre les «redevances» et les «paiements d'une somme forfaitaire» en matière de cession de droit a été consacré dans les arrêts suivants: *Commissioners of Inland Revenue c. Rustproof Metal Window Co., Ltd.*³; *Commissioners of Inland Revenue c. British Salmson Aero Engines, Ltd.*⁴; *Desoutter Bros. Limited c. J. E. Hanger & Co., Limited*⁵; *Strick c. Regent Oil Co., Ltd.*⁶; *Withers c. Nethersole*⁷ et *Technical Tape Corporation c. M.R.N.*⁸.

Puisque les sommes reçues par la demanderesse ne peuvent être considérées comme les «produits ou redevances (royalties) provenant de la concession des licences d'exploitation de brevets, marques de fabrique, procédés ou formules secrets», et encore moins comme les «produits provenant de la vente des licences d'exploitation de brevets, marques de fabrique, procédés ou formules secrets», le problème se ramène à savoir si ces sommes constituent des «revenus de la location de films cinématographiques», visés au paragraphe IV de l'article 13.

Quand on englobe dans le terme «redevances» du paragraphe III, les revenus de la location de films cinématographiques visés au paragraphe IV, le paragraphe III, dans la mesure où il pourrait s'appliquer à la location de films cinématographiques, devrait nécessairement se lire comme suit: «... les redevances y compris les revenus de la location de films cinématographiques... sont

³ 29 T.C. 243, aux pages 254 et 255.

⁴ 22 T.C. 29, à la page 36.

⁵ [1936] 1 All E.R. 535, à la page 536.

⁶ 43 T.C. 1, aux pages 18, 44, 50 et 59.

⁷ (H.L.) [1948] 1 All E.R. 400, aux pages 403 et 405.

⁸ (1964) 35 Tax A.B.C. 389.

whether the contract between the plaintiff and the CBC was for the leasing of films or whether it was one for the outright sale of rights. In the former case, there would be no exemption from the withholding tax and in the latter case, there would be.

A temporary letter of commitment sent by the plaintiff to the CBC was accepted by the latter and was subsequently replaced by a formal contract between the parties. The letter of commitment (filed as Exhibit II in the agreed statement of facts) specifically provided that it would remain in effect only until the formal contract (Exhibit III) was executed.

The formal contract consists mainly of a standard film rental form of the Canadian Broadcasting Corporation with some added typewritten clauses. In these added clauses there are some contradictory expressions as to the nature of the undertaking between the parties. There is, for instance on the one hand, the mention of assigning of rights which would be more consistent with the concept of an absolute transfer, yet, on the other hand, there is also mention of the cost of rental (*prix de location*) and rental rights (*droits de location*). There are in the portion of the contract consisting of the printed form other clauses which apparently would apply only to the leasing of a right. These clauses are as follows:

3) This agreement shall be subject to the following terms and conditions:

a) For the purpose of this contract, the ownership of each property listed in the said Schedule, including all property rights in Copyright, shall at all times be that of and remain with the Distributor; but the Corporation shall be entitled to possession of the said properties as physical properties according to the provisions of the said Schedule without any charge in addition to the rental rate herein reserved.

e) The Distributor authorizes the Corporation to do such editing as it deems necessary to meet the Corporation's standards and to conform to the scheduling and timing of its programs.

f) Except as otherwise provided in the said Schedule, the Corporation, at its own cost and expense, agrees to return each property to the Distributor in good condition, normal wear and tear excepted, within 30 days after the date of the last broadcast of each property or after expiry of the period provided in the Schedule, as the case may be, it being understood that Sundays and holidays shall not be included in the computation of such time period.

imposables dans l'État du débiteur». Alors la seule question à régler est celle de savoir si le contrat conclu entre la demanderesse et la Société Radio-Canada avait pour objet la location de films ou la vente à forfait de droits. Dans le premier cas, il n'y aurait pas d'exonération de la retenue fiscale et, dans l'autre, elle serait accordée.

Une lettre, par laquelle la demanderesse s'était provisoirement engagée envers la Société Radio-Canada, qui y avait donné son accord, avait été, par la suite, remplacée par un contrat en due forme entre les parties. La lettre (déposée comme pièce II de l'exposé conjoint des faits) prévoyait précisément que l'engagement serait valable jusqu'à la signature d'un contrat en due forme (pièce III).

Pour le contrat définitif, on avait adopté la formule-type du contrat de location de films de la Société Radio-Canada à laquelle on avait ajouté quelques clauses dactylographiées. Dans les clauses ajoutées, la formulation de la nature des obligations des parties comporte quelques expressions contradictoires. Par exemple, d'une part on y mentionne le transfert de droits, ce qui correspondrait mieux au concept de cession intégrale, mais d'autre part on y mentionne aussi le prix de location et les droits de location. Dans les parties du contrat reproduisant la formule-type, on trouve d'autres clauses qui, manifestement, ne s'appliqueraient qu'à la location d'un droit. Les voici:

3. Le présent contrat est assujéti aux conditions suivantes:

a) Aux fins du présent contrat, la propriété, y compris les droits de propriété littéraire ou artistique, des productions énumérées au tableau est et demeure acquise au Distributeur; toutefois, la possession physique desdites productions est garantie à la Société conformément aux dispositions prévues au tableau à charge des simples droits de location stipulés dans le présent contrat.

e) Le distributeur autorise la Société à effectuer tout montage jugé nécessaire par elle pour rendre les productions conformes à ses normes de diffusion, à la programmation et au minutage de ses émissions.

f) Sauf disposition contraire prévue au tableau, la Société à ses propres frais, retournera au Distributeur chaque production en bon état, compte tenu de l'usure normale, dans les 30 jours suivant la date de sa dernière diffusion ou l'expiration de la période prévue au tableau, selon le cas, abstraction faite des jours non ouvrables.

When attempting to determine the true nature or essence of a contract, as well as when interpreting a particular clause, one must not only examine the words used by the parties but, with due regard to the actual subject matter, one must construe those words in the light of the entire bargain between the parties as evidenced by the contract as a whole. In doing so, although every effort must be made to attribute some meaning and purpose to all of the words used, it is at times necessary, especially in the case of contracts written on printed forms, to completely disregard certain provisions when they are obviously totally redundant, contradictory, or meaningless having regard to the contract as a whole.

Paragraph 3a) of the contract appears to be quite contradictory of and inconsistent with any absolute transfer by the plaintiff as distributor of all rights it might have had in the films but this sentence might possibly be disregarded in the event of the whole of the remainder of the contract clearly showing that the true intention of the parties was for the Canadian Broadcasting Corporation to acquire and for the distributor to divest itself of all the rights which the latter had originally acquired.

As evidenced from Exhibit I at page 4 of the agreed statement of facts, the plaintiff distributor acquired certain rights which would include the right to either sell the acquired rights to others or to show the films itself on Canadian television in the French language. On the other hand, the CBC only acquired the right to show the films on its own network and not the right to sell, lease or assign to others the rights acquired by it. It is therefore quite clear that the CBC did not receive all of the rights which the distributor Vauban had received. In other words, the rights of the latter were distributor and user's rights while those of the former were solely user's rights.

To this argument, however, counsel for the plaintiff replies that, although the CBC might not have received exactly the same rights, which the distributor Vauban had originally acquired, the latter in effect had divested itself of any remaining rights whatsoever by granting the Canadian Broadcasting Corporation the exclusive right to

En essayant de déterminer la vraie nature ou l'essence d'un contrat, tout comme en interprétant une clause, on doit non seulement examiner les termes employés par les parties, mais encore, en corrélation avec l'objet réel du contrat, interpréter ces termes à la lumière de l'ensemble de la transaction telle qu'elle résulte du contrat dans son ensemble. Ce faisant, tout en s'efforçant d'attribuer un sens et un but à tous les termes employés, il est parfois nécessaire, spécialement dans le cas de contrats rédigés sur des formules imprimées, de tenir pour non écrites certaines clauses qui manifestement sont complètement superflues, contradictoires ou sans signification par rapport au contrat dans son ensemble.

Le paragraphe 3a) du contrat paraît tout à fait incompatible avec une cession intégrale de tous les droits que la demanderesse, en tant que distributeur, pourrait avoir sur les films, mais cette phrase pourrait éventuellement être réputée non écrite si les autres clauses du contrat indiquaient clairement que la vraie intention des parties était que la Société Radio-Canada acquière du distributeur, qui y renonce, tous les droits que celui-ci détenait originellement.

Comme en témoigne la pièce I, à la page 4 de l'exposé conjoint des faits, la demanderesse (distributeur) avait acquis certains droits, y compris celui de vendre les droits ainsi acquis ou de présenter elle-même les films au réseau français de la télévision canadienne. D'autre part, la Société Radio-Canada avait acquis seulement le droit de projeter ces films sur son propre réseau et non le droit de vendre, louer ou céder à d'autres les droits qu'elle avait acquis. Il est donc certain que le distributeur Vauban n'avait pas cédé tous ses droits à la Société Radio-Canada. En d'autres termes, celle-là avait les droits de distribution et d'exploitation alors que celle-ci ne détenait que les droits d'exploitation.

A cet argument, l'avocat de la demanderesse réplique que, même si la Société Radio-Canada n'avait peut-être pas eu l'intégralité des droits que le distributeur Vauban avait originellement acquis, celui-ci avait en fait renoncé à tous les droits restants en accordant à la Société Radio-Canada, pendant toute la période pour laquelle il

show the films for the whole of the period for which Vauban had any title to the films.

It is not necessary to decide whether this state of affairs is sufficient to constitute an absolute transfer as opposed to a leasing, for, when one compares paragraph 3f) of the contract which is quoted above with paragraph (2) of Exhibit I (page 4 of the agreed statement of facts), it appears quite evident that, in fact, Vauban did not transfer all that it had received. Paragraph (2) of Exhibit I reads as follows:

[TRANSLATION] (2) Regarding the copies of 16mm which you will require in order to exploit the acquired rights it is understood as follows: either you purchase copies at our expense in Canada (as other used copies in good state are available) or cause to be made new copies at our expense by laboratories who hold the negatives and then have them sent to Canada.

You may use the same copies when we will be selling you further rights of exploitation of the same films.

It seems evident, therefore, that the Canadian Broadcasting Corporation was obliged to return the copies of the films to Vauban (and not to the original distributor or owner of the films) within thirty days after the last broadcast or after the expiry of the period for which the rights were granted, after which Vauban would enjoy the right to retain the films pending the possibility of its receiving further rights of distribution from the original distributor. It seems quite evident, therefore, that not only did the CBC not receive everything that Vauban had originally acquired but, Vauban definitely retained a residuary possessory right to the films which it had received from the original distributor or owner.

Finally, paragraph 3e), which is quoted above, would be meaningless, at the very least, if not totally inconsistent with the remainder of the contract had Vauban assigned all its rights to the user. A specific authorization to do something with regard to property or a right, at a time subsequent to the date of alleged transfer of that right or property, is inconsistent with the concept that, at the time of the alleged transfer, the transferor divested himself or intended to divest himself of all of his interest therein.

The three above-quoted clauses from the contract are completely consistent with the concept of

détenait des droits sur les films, le privilège exclusif de les présenter.

Il n'est pas nécessaire de décider si cette situation constitue une cession intégrale et non une location, car, quand on compare le paragraphe 3f) précité du contrat avec le paragraphe 2 de la pièce I (page 4 de l'exposé conjoint des faits), il ressort clairement qu'en fait, la Vauban n'avait pas cédé tous les droits qu'elle avait acquis. Le paragraphe (2) de la pièce I est ainsi rédigé:

(2) En ce qui concerne les copies 16mm dont vous avez besoin pour l'exploitation des droits acquis il est convenu ce qui suit: ou bien vous achetez ces copies à nos frais au Canada (pour autant que des copies usagées en bon état sont disponibles) ou vous faites faire de nouvelles copies à nos frais par les Laboratoires qui détiennent les négatifs et vous les faites expédier au Canada.

Vous pouvez vous servir des mêmes copies lorsque nous devons vous vendre de nouveaux droits d'exploitation pour les mêmes films.

Il paraît donc évident que la Société Radio-Canada était obligée de retourner les copies des films à la Vauban (et non pas au distributeur originaire ou au propriétaire des films) dans les trente jours de leur dernière diffusion ou à l'expiration de la période pour laquelle les droits étaient accordés; après quoi la Vauban avait le droit de détenir les films avec possibilité de se voir accorder d'autres droits de distribution par le distributeur originaire. Il est donc parfaitement évident que, non seulement la Société Radio-Canada n'a pas obtenu tous les droits que la Vauban détenait originairement, mais encore que cette dernière gardait définitivement un droit à la possession ultérieure sur les films, droit qu'elle avait reçu du distributeur originaire ou du propriétaire.

Enfin, si la Vauban avait cédé la totalité de ses droits d'exploitation, le paragraphe 3e) précité serait pour le moins dénué de signification, si non incompatible avec les autres clauses du contrat. Une autorisation expresse de faire quelque chose à l'égard d'un bien ou d'un droit, postérieurement à la date où ce droit ou ce bien aurait été cédé, va à l'encontre du principe selon lequel, au moment de ladite cession, le cédant a abandonné ou avait l'intention d'abandonner tous ses droits sur la chose.

Les trois clauses du contrat citées ci-dessus correspondent très bien au concept de location d'un

a leasing of a right or the temporary assignment of part of the right to the plaintiff and are inconsistent with an absolute sale. The fact that the consideration was paid in a lump sum and not by instalments does not alter the nature of the transaction.

Where, in circumstances such as the present case, there has not been an absolute transfer of the rights of the distributor of films to another party as a user, then, for the purposes of Article 13 paragraphs III and IV of the Convention, the transaction is to be considered a leasing of film rights. A decision which has some bearing on the subject is one by the Exchequer Court in the case of *M.N.R. v. Paris Canada Films Limited*⁹. In two of the situations, with which the Court was concerned in that case, exclusive rights were transferred from one distributor, who apparently had all the rights to the film, to another, for a limited number of years, in consideration of a bulk sum payment. Dumoulin J. held, in the circumstances, that that particular contract constituted a leasing. At page 50 of the report he is quoted as saying:

Notwithstanding the mention, in exhibits 9 and 10, of the term "cession", currently associated with notions of sale, the purport of the transaction, a grant of cinematographic reproduction rights for a five-year period at global prices of, respectively, \$3,500 and \$5,000, undoubtedly fall in the classification of "income from the lease of motion picture films".

Although it does not appear to be categorically stated in the case itself, it appears that the decision as to exhibits 9 and 10, to which the learned Judge was referring in the above quotation, turned on the fact that there existed a reversionary interest in the original distributor. In the case at bar, although there would not normally be any interest in the actual term reverting to the distributor Vauban unless, pursuant to paragraph 3f) above, a film was returned immediately following "the date of the last broadcast" and that date preceded "the expiry of the period provided in the Schedule," there nevertheless was in essence a possessory interest in the films themselves, which reverted to the distributor Vauban and which had not been granted to the user.

In arriving at this decision, I am conscious of the principle enunciated in the case of *Saunders v.*

⁹ [1963] Ex.C.R. 43.

droit ou de cession temporaire d'une partie d'un droit à la demanderesse et sont incompatibles avec une vente pure et simple. Le fait que la contrepartie ait consisté en une somme forfaitaire et non en versements échelonnés ne change pas la nature de la transaction.

Lorsque, comme en l'espèce, il n'y a pas eu de transfert pur et simple des droits du distributeur de films à une autre partie pour exploitation, il convient, aux fins des paragraphes III et IV de l'article 13 de la Convention, de considérer l'opération comme une location de films. L'arrêt *M.R.N. c. Paris Canada Films Limited*⁹ de la Cour de l'Échiquier se rapporte en partie à cette question. Dans deux des cas dont la Cour était saisie dans cette affaire, un distributeur qui apparemment avait tous les droits sur le film, avait cédé des droits exclusifs à un autre distributeur pour un certain nombre d'années, contre le paiement d'une somme globale. Le juge Dumoulin décida que, dans ces circonstances, le contrat en question constituait une location. Voici un extrait de sa déclaration (page 50 du recueil):

[TRADUCTION] Nonobstant l'emploi, dans les pièces 9 et 10, du terme «cession», que l'on associe généralement à la vente, l'objet de la transaction, une concession de droits de reproduction cinématographique pour une période de cinq ans pour les sommes globales de \$3,500 et \$5,000 respectivement, relève certainement de la catégorie de «revenus de la location de films cinématographiques».

Quoique cela ne soit pas indiqué d'une manière catégorique dans l'arrêt, il semble que la décision relative aux pièces 9 et 10, auxquelles le savant juge s'est référé dans la citation précédente, découlait du fait qu'il y avait des droits réversibles au distributeur originaire. En l'espèce, quoiqu'il n'existât aucun droit faisant à proprement parler retour au distributeur Vauban, sauf quand, conformément au paragraphe 3f) précité, un film lui était retourné immédiatement «après la date de sa dernière diffusion» et que cette date était antérieure à «l'expiration de la période prévue au tableau», il existait néanmoins au fond un droit de possession des films qui revenait au distributeur Vauban et qui n'avait pas été cédé à l'exploitant.

En parvenant à cette conclusion, j'ai eu à l'esprit le principe énoncé dans l'affaire *Saunders c.*

⁹ [1963] R.C.É. 43.

*M.N.R.*¹⁰ where the President of the Tax Appeal Board stated at page 526:

The accepted principle appears to be that a taxing Act must be construed against either the Crown or the person sought to be charged, with perfect strictness—so far as the intention of Parliament is discoverable. Where a tax convention is involved, however, the situation is different and a liberal interpretation is usual, in the interests of the comity of nations. Tax conventions are negotiated primarily to remedy a subject's tax position by the avoidance of double taxation rather than to make it more burdensome. This fact is indicated in the preamble to the Convention. Accordingly, it is undesirable to look beyond the four corners of the Convention and Protocol when seeking to ascertain the exact meaning of a particular phrase or word therein.

The principle, although not directly stated, seemed to have been followed by the Supreme Court of Canada in the case of the *M.N.R. v. Stickel*¹¹. However, the principle that a liberal interpretation should be given to a tax Convention does not alter the intention.

The present appeal by way of action is therefore dismissed with costs.

¹⁰ 54 DTC 524.

¹¹ [1974] C.T.C. 416.

*M.R.N.*¹⁰, où le président de la Commission d'appel de l'impôt déclarait à la page 526:

[TRADUCTION] Il semble que le principe reconnu est qu'une loi fiscale doit être interprétée d'une façon très stricte, en l'appliquant à la Couronne ou à la personne que l'on veut imposer—dans la mesure où l'on peut découvrir l'intention du législateur. Cependant en matière de convention fiscale, la situation est différente et l'usage exige, par courtoisie internationale, une interprétation plus libérale. Les conventions fiscales sont destinées principalement non pas à aggraver mais à alléger la charge fiscale du contribuable en lui évitant la double imposition. Ce motif figure dans le préambule de la Convention. En conséquence, il n'est pas opportun d'aller au-delà du texte de la Convention et du Protocole, quand on essaye de s'assurer de la signification exacte d'une phrase ou d'un terme donnés qui y sont employés.

Il semble que, dans l'arrêt *M.R.N. c. Stickel*¹¹, la Cour suprême du Canada a appliqué, sans l'énoncer directement, ce principe. Cependant, le principe de l'interprétation libérale d'une convention fiscale ne modifie pas l'intention du législateur.

Le présent appel, par voie d'action, est donc rejeté avec dépens.

¹⁰ 54 DTC 524.

¹¹ [1974] C.T.C. 416.