

Roland O. Bartlett (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Walsh J.—Montreal, June 2; Ottawa, June 11, 1971.

Income Tax—Sale of mining property by prospector—Consideration on production—Amounts received, whether royalties or similar payments—Whether exempt—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 83(2), am. 1965, c. 18, s. 19(1).

In 1966 appellant sold the interest which he had acquired in a mining property as a result of prospecting. The consideration for the sale was 30% of the average smelter returns for each ton of ore extracted from the mine, which amounted to over \$33,000 in 1967 and over \$29,000 in 1968.

Held, these sums, although calculated on the basis of production from property, were received by appellant as instalments on the purchase price of a mining property and therefore not as a "royalty or similar payment", and so were exempt from tax by s. 83(2) of the *Income Tax Act*.

Spoooner v. M.N.R. [1928-1934] C.T.C. 171, 184, applied.

INCOME tax appeal.

Bruce Verchere, for appellant.

P. A. Boivin, for respondent.

WALSH J.—The facts in this case are not in dispute. On February 1, 1958, appellant acquired, as a result of his efforts as a prospector with one Hutchison, a mining property known as the mining titles and interests in a miner's certificate and development licence number 135725, claim number Two (2), granted by the Department of Natural Resources of the Province of Quebec, for gold and silver only in and on the Northwest half of lot number Five (5), Range Six (6), Southwest, Stratford Township, in the County of Wolfe, Province of Quebec (hereinafter referred to as "the mining property"). Appellant and Hutchison had agreed that any consideration received on the sale of the mining property was to be shared between them on the basis of an 80/20 ratio respectively. By an agreement dated October 6, 1966, Hutchison, acting on behalf of appellant and himself, entered into an agreement with Cupra Mines Limited by virtue of which the mining property was sold to it in consideration

Roland O. Bartlett (Appellant)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Division de première instance, le juge Walsh—Montréal, le 2 juin; Ottawa, le 11 juin 1971.

Impôt sur le revenu—Vente d'une propriété minière par un prospecteur—Contrepartie établie en fonction de la production—Les montants reçus sont-ils des redevances ou des paiements analogues?—Sont-ils exonérés?—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 83(2) modifié en 1965, c. 18, art. 19(1).

L'appellant a vendu en 1966 l'intérêt qu'il avait acquis dans une propriété minière, à la suite de sa prospection. La vente a été effectuée moyennant une contrepartie de 30% du produit moyen de l'extraction pour chaque tonne de minerai extrait de la mine, ce qui a représenté plus de \$33,000 en 1967 et plus de \$29,000 en 1968.

Arrêt: L'appellant a reçu ces sommes, bien qu'elles aient été calculées en fonction de la production de la propriété, à titre de versements à valoir sur le prix d'achat d'une propriété minière et non par conséquent à titre de «redevance ou de paiement analogue»; elles sont ainsi exonérées d'impôt par l'art. 83(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Renvoi: *Spoooner v. M.N.R.* [1928-1934] C.T.C. 171, 184.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

Bruce Verchere, pour l'appellant.

P. A. Boivin, pour l'intimé.

LE JUGE WALSH—Les faits de la présente affaire ne font l'objet d'aucun litige. Le 1^{er} février 1958, l'appellant, par suite de ses efforts à titre de prospecteur avec un certain Hutchison, a acquis une propriété minière connue comme les titres et les intérêts miniers dans un certificat de mineur et un permis de mise en valeur, numéro 135725, concession numéro deux (2), octroyée par le ministère des Richesses naturelles de la province de Québec pour l'or et l'argent seulement dans et sur la moitié nord-ouest du lot numéro cinq (5) du rang six (6), sud-ouest, canton de Stratford, dans le comté de Wolfe, province de Québec (ci-après appelée «la propriété minière»). L'appellant et Hutchison avaient convenu de partager entre eux toute contrepartie reçue par suite de la vente de la propriété minière dans la proportion respective de 80% au premier et 20% au second. Aux termes d'un contrat en date du 6 octobre 1966, Hutchison, qui agissait en son propre nom et au nom de l'appellant, a vendu la

of thirty per cent of the average net smelter returns per ton for gold and silver for each ton of ore extracted from the claim, the term "net smelter returns" being defined in the agreement. As a result of this, appellant received the sums of \$33,266.27 and \$29,249.06 in 1967 and 1968 respectively from Cupra as consideration for the mining property which had been sold, these amounts representing 80% of the sums paid by Cupra in 1967 and 1968. Appellant did not include these amounts in his 1967 and 1968 income for the reason that he regarded them as being received by him as consideration for the sale of his interest in the mining property and therefore excluded from income by virtue of s. 83(2) of the *Income Tax Act*. Respondent reassessed and included the amounts on the basis that they were received as or on account of royalties or similar payments depending upon use of or production from property within the meaning of s. 6(1)(j) and s. 83(2) of the *Income Tax Act*.

The only issue between the parties is the interpretation of the agreement in the light of these provisions of the *Income Tax Act*, which read as follows:

6. (1) Without restricting the generality of section 3, there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year

* * *

(j) amounts received by the taxpayer in the year that were dependent upon use of or production from property whether or not they were instalments of the sale price of the property, but instalments of the sale price of agricultural land shall not be included by virtue of this paragraph;

* * *

83. (2) An amount that would otherwise be included in computing the income of an individual for a taxation year shall not be included in computing his income for the year if it is the consideration for

(a) a mining property or interest therein acquired by him as a result of his efforts as a prospector either alone or with others, or

(b) shares of the capital stock of a corporation received by him in consideration for property described in paragraph (a) that he has disposed of to the corporation,

propriété minière à *Cupra Mines Limited*. Le prix stipulé au contrat était de trente pour cent des recettes nettes moyennes à la tonne retirées de l'or et de l'argent obtenus à la suite du traitement de chaque tonne de minerai extrait de la concession; l'expression «recettes nettes retirées... à la suite du traitement» était définie au contrat. Aux termes de cet accord, Cupra a versé à l'appellant des sommes de \$33,266.27 et \$29,249.06 en 1967 et 1968 respectivement, à titre de prix de vente de la propriété minière; ces sommes représentaient 80% des sommes versées par Cupra en 1967 et 1968. L'appellant n'a pas compris ces sommes dans son revenu des années 1967 et 1968; il les considérait en effet comme des sommes reçues à titre de prix de vente de sa part dans la propriété minière, qu'il pouvait donc exclure de son revenu aux termes de l'art. 83(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'intimé a émis de nouvelles cotisations qui comprenaient les sommes en question, en considérant qu'elles avaient été reçues à titre de redevances ou de paiements analogues ou à valoir sur ceux-ci, subordonnément à l'usage de biens ou à la production en découlant, au sens des art. 6(1)(j) et 83(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Le seul point controversé entre les parties est l'interprétation du contrat à la lumière des dispositions précitées de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui sont rédigées comme suit:

6. (1) Sans restreindre la généralité de l'article 3, doivent être inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition

* * *

j) les montants reçus dans l'année par le contribuable subordonnément à l'usage de biens ou à la production en découlant, qu'il s'agisse ou non de versements relatifs au prix de vente des biens, mais les versements relatifs au prix de vente d'un terrain agricole ne sont pas inclus en vertu du présent alinéa;

* * *

83. (2) Un montant qui autrement entrerait dans le calcul du revenu d'un particulier pour une année d'imposition, ne doit pas être inclus dans le calcul de son revenu pour l'année s'il représente la contrepartie

a) d'une propriété minière ou d'un intérêt dans cette dernière, qu'il a acquis par suite de ses efforts à titre de prospecteur, soit seul, soit avec d'autres, ou

b) d'actions du capital social d'une corporation, qu'il a reçues en rémunération de la propriété décrite à l'alinéa a), dont il a disposé en faveur de la corporation,

unless it is an amount received by him in the year as or on account of a rent, royalty or similar payment.

This is, as far as can be ascertained, the first case which has arisen requiring an interpretation of s. 83(2) of the Act since it was amended in 1965 so as to add the concluding clause "unless it is an amount received by him in the year as or on account of a rent, royalty or similar payment" 1965 (Can.), c. 18, s. 19(1). All previous jurisprudence therefore, while of some help in its discussion of the meaning of "rent, royalty or similar payment", is not directly in point. In order to appreciate the background of this section, however, and its place in the scheme of the Act and, in particular, its relationship to s. 6(1)(j), it is of interest to go into the historical origin of these sections. The Supreme Court case of *Spooner v. M.N.R.* [1928-34] C.T.C. 171, dealt with the sale of property and mines or mineral rights in it to an oil company for a cash consideration upon execution of the agreement, together with 25,000 shares of the capital stock of the purchaser, and as further consideration 10 per cent of all petroleum, natural gas and oil produced by the property. This case had to decide whether these royalty payments came within the meaning of the term "income" as defined in s. 3(1) of the *Income War Tax Act, 1917*, which section no longer exists in the present *Income Tax Act*. In rendering the judgment of the Court deciding that these payments did not constitute income within the meaning of s. 3(1), Newcombe J. stated at pages 181-82:

It is by the agreement, for the lack of an apt definition, termed a "royalty"; but, whether or not it may appropriately be named a royalty or an annuity, the statute does not, in terms, charge either royalties or annuities, as such; and here the appellant has converted the land, which is capital, into money, shares and ten per cent of the stipulated minerals which the company may win. What the appellant will realize, under the covenant, is, of course, uncertain; although it may be ascertained in the event.

On the other hand, it may be assumed that if the project prove unprofitable, the minerals will not be raised and that

à moins que ce ne soit un montant qu'il a reçu dans l'année à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue ou à valoir sur ceux-ci.

Autant que l'on puisse l'affirmer, la présente affaire est la première qui exige une interprétation de l'art. 83(2) de la loi depuis sa modification en 1965, qui ajoutait à la fin de l'article les mots «à moins que ce ne soit un montant qu'il a reçu dans l'année à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue ou à valoir sur ceux-ci» 1965 (Can.), c. 18, s. 19(1). Toute la jurisprudence antérieure, bien qu'elle puisse dans une certaine mesure nous aider à interpréter le sens des mots «loyer, redevance ou paiement analogue», ne se rapporte donc pas tout à fait à la question. Afin de comprendre cependant la genèse de l'art. 83(2), sa situation dans le plan d'ensemble de la Loi et surtout son lien logique avec l'art. 6(1)(j), il est utile de prendre connaissance de l'origine historique de ces articles. L'affaire *Spooner v. M.R.N.*, [1928-34] C.T.C. 171, portée devant la Cour suprême, avait trait à la vente d'une propriété et des mines ou droits miniers qu'elle englobait à une compagnie pétrolière moyennant un prix payable comptant en espèces au moment de la conclusion du contrat, plus 25,000 actions du capital social de la compagnie acheteuse et à titre de supplément de prix 10% de tout le pétrole, gaz naturel et huile que produirait la propriété. Dans l'affaire en question, il fallait décider si ces redevances pouvaient être considérées comme un «revenu» au sens de l'art. 3(1) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, 1917*, qui n'existe plus dans l'actuelle *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le juge Newcombe, en rendant le jugement de la Cour décidant que ces redevances ne constituaient pas un revenu au sens que conférerait à cette expression l'art. 3(1), déclare aux pages 181 et 182:

[TRADUCTION] On l'appelle «redevance» dans le contrat, à défaut d'une meilleure définition; mais qu'on l'appelle à juste titre ou non une redevance ou une annuité, la Loi n'assujettit à la lettre à l'impôt ni les redevances ni les annuités en tant que telles; dans le cas présent, l'appelante a converti la propriété immobilière, qui représente un capital, en argent, en actions et en une proportion de dix pour cent de minéraux déterminés que la compagnie pourra extraire. Les gains que l'appelante réalisera aux termes du contrat sont évidemment incertains; ils pourront toutefois être déterminés à mesure qu'ils seront gagnés.

D'autre part, on peut présumer que si le projet ne s'avère pas rentable les minéraux ne seront pas extraits et que ce

circumstance, as well as the uncertainty of the extent of minerals available, contributes to the speculative character of the appellant's interest; but, nevertheless, the appellant's receipts come from a potential source of capital. The taxable commodity is "income", which means, by the definition, annual profit or gain; and for the appellant, there is no question of profit or gain, unless it be as to whether she has made an advantageous sale of her property.

In the Privy Council judgment in the same case [1928-34] C.T.C. 184 at 186 Lord Macmillan said:

The question whether a particular sum received is of the nature of an annual profit or gain or is of a capital nature does not depend upon the language in which the parties have chosen to describe it. It is necessary in each case to examine the circumstances and see what the sum really is, bearing in mind the presumption that "it cannot be taken that the Legislature meant to impose a duty on that which is not profit derived from property, but the price of it" (per Hanworth, M. R., in *Perrin v. Dickson* [1930] 1 K.B. 107 at p. 119, quoting previous authorities).

And again, at page 187:

But the share which the respondent became entitled to receive of the oil from the land which she had sold to the company was not a royalty in the sense of s. 27,¹ or in the ordinary sense familiar in the case of mining leases where the lessor stipulates for payment by his lessee of a fixed rate per ton of the mineral won. Here there is no relation of lessor and lessee. The transaction was one of sale and purchase. It may have taken the form which it did because of the uncertainty whether oil would be found by the purchaser or not; as the value of the land depended on this contingency the price, not unnaturally, was made to depend in part on the event.

As a result of this judgment, s. 3(1)(f) of the *Income War Tax Act* was enacted by S. of C. 1934, c. 55, s. 1, to read as follows:

3. (1) For the purposes of this Act, "income" . . . shall include . . .

(f) rents, royalties, annuities or other like periodical receipts which depend upon the production or use of any real or personal property, notwithstanding that the same are payable on account of the use or sale of any such property.

The wording of this section is not identical to that of s. 6(1)(f) in the current *Income Tax Act* (*supra*) but is analogous to it and serves the same purpose.

facteur, de même que l'incertitude quant à la quantité de minéral disponible, contribue au caractère spéculatif de l'intérêt de l'appelante; mais néanmoins, ce que l'appelante reçoit provient d'une source possible de capital. Ce qui est taxable, c'est le «revenu», c'est-à-dire, par définition, les profits ou les gains annuels; en l'occurrence, il n'est pas question pour l'appelante de profits ou de gains, si ce n'est dans le sens qu'elle a ou non vendu sa propriété à des conditions avantageuses pour elle.

Dans le jugement rendu par le Conseil privé dans la même affaire, [1928-34] C.T.C. 184 (à la page 186) Lord Macmillan déclare:

[TRADUCTION] La question de savoir si une certaine somme reçue constitue un profit ou un gain annuel ou constitue un capital ne dépend pas de l'expression choisie par les parties pour la décrire. Dans chaque cas, il faut examiner les circonstances et déterminer la véritable nature de ce paiement en conservant à l'esprit la présomption selon laquelle «on ne peut considérer que le législateur a voulu imposer une taxe sur un paiement qui ne représenterait pas un profit tiré d'une propriété mais qui représenterait son prix de vente» (par le juge M. Hanworth, M.R., dans l'affaire *Perrin v. Dickson* [1930] 1 B.R. 107, à la page 119, qui cite une jurisprudence antérieure).

Et encore, à la page 187:

[TRADUCTION] Mais le pourcentage de l'huile tirée de la propriété vendue par l'intimée à la compagnie auquel la vendeuse avait droit n'était pas une redevance au sens de l'article 27,¹ ou dans le sens ordinaire qui nous est familier et que l'on rencontre dans le cas des baux de mines où le bailleur stipule, à titre de loyer, un taux fixe par tonne des minéraux extraits. Dans le cas présent, il n'y a aucune relation de bailleur à locataire. Il s'agissait d'une vente et d'un achat. La transaction a pu prendre une forme particulière parce que les parties ne savaient pas si l'acheteur trouverait ou non de l'huile sur la propriété; comme la valeur du terrain dépendait de cette contingence, il est bien normal que les parties en aient tenu compte en partie dans le prix de la propriété.

A la suite de ce jugement, l'art. 3(1)(f) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* fut promulgué dans l'art. 1 du chapitre 55 des Statuts du Canada de 1934, qui était rédigé comme suit:

3. (1) Pour les objets de la présente Loi, «revenu» . . . signifie . . .

f) les loyers, redevances, annuités ou autres recettes périodiques semblables qui dépendent de la production ou de l'emploi de biens réels ou personnels, nonobstant que les susdits soient payables par suite de l'usage ou de la vente de ces biens.

La rédaction de cet article n'est pas identique à celle de l'art. 6(1)(f) de l'actuelle *Loi de l'impôt sur le revenu* (précitée) mais les deux articles sont analogues et visent le même but.

The interpretation to be given to s. 3(1)(f) was dealt with at length by Cameron J. in the case of *Ross v. M.N.R.* [1950] C.T.C. 169. That case dealt with a lease agreement for mineral rights including oil and gas with the option to buy for a fixed sum plus a further amount of \$60,000 payable out of ten per cent of the production of oil and gas, the said payments in respect of production being referred to in the lease as "royalties". The learned trial judge carefully considered the meaning to be given to the word "royalty" which is not defined in the Act after first stating, at page 174:

I take it to be well settled that the name given to a transaction by the parties concerned does not necessarily decide the nature of the transaction (*I.R.C. v. Wesleyan Assurance Society*, [1948] 1 All E.R. 555 and 557.)

The dictionary definitions referred to by him, as well as some of the previous jurisprudence and his conclusions, appear on pages 175-76 of his judgment as follows:

In the *Shorter Oxford English Dictionary, Third Edition*, "royalty" is defined in various ways. Excluding those which have reference to the Sovereign, these definitions include the following: "denoting chiefly rights over minerals"; "A payment made to the landowner by the lessee of a mine in return for the privilege of working it"; "A sum paid to the proprietor of a patented invention for the use of it"; "A payment made to an author, editor, or composer for each copy of a book, piece of music, etc., sold by the publisher, or for the representation of a play."

Other definitions of the word as used in reference to oil, gas and minerals are found in *Words and Phrases, Permanent Edition*, Vol. 37, at p. 811, including the following:

(a) "As relates to mining, 'royalty' is a share of the product or profits reserved by the owner for permitting another to use the property."

(b) "'Royalty' in connection with gas and oil leases is a certain percentage of the oil after it is found or so much per gas well developed."

Again, in *Webster's New International Dictionary, Second Edition*, it is described as "a share of the product or profit (as of a mine, forest, etc.) reserved by the owner for permitting another to use the property."

L'interprétation que l'on doit donner à l'art. 3(1)(f) a été longuement étudiée par le juge Cameron dans l'affaire *Ross v. M.N.R.* [1950] C.T.C. 169. Cette affaire se rapportait à son contrat de location de droits miniers, y compris l'huile et le gaz, avec option d'achat pour un prix fixé, plus une somme supplémentaire de \$60,000 à prélever au moyen de dix pour cent de la production d'huile et de gaz; dans le contrat, on appelait «redevances» ces paiements relatifs à la production. Le savant juge de première instance a étudié avec soin le sens que l'on devait donner au mot «redevance», dont la définition ne se trouve pas dans la loi, après avoir au préalable déclaré, à la page 174:

[TRADUCTION] Je crois qu'il est bien établi que le nom donné à une transaction par les parties à celle-ci ne détermine pas nécessairement la nature de la transaction (*I.R.C. v. Wesleyan Assurance Society*, [1948] 1 All E.R. 555 et 557.)

Les définitions des dictionnaires auxquelles il se reportait, de même qu'une partie de la jurisprudence antérieure et ses conclusions, se trouvent aux pages 175-176 de son jugement, dans les termes suivants:

[TRADUCTION] *Le Shorter Oxford English Dictionary*, troisième édition, définit le mot «royalty» (redevance) de diverses façons. Parmi ces définitions et à part celles qui ont trait au Souverain, on trouve les suivantes: «s'emploie surtout pour désigner des droits sur des minéraux»; «Un paiement fait par le locataire d'une mine au propriétaire du terrain où elle est située en contrepartie du droit de l'exploiter»; «Une somme versée au propriétaire d'une invention brevetée pour avoir droit de s'en servir»; «Un paiement effectué à un auteur, éditeur ou compositeur pour chaque exemplaire d'un livre, d'un morceau de musique, etc., vendu par celui qui le publie ou pour la représentation d'une pièce.»

D'autres définitions de ce mot lorsqu'il est employé en ce qui concerne le pétrole, le gaz et les minéraux se trouvent dans *Words and Phrases, Permanent Edition*, Vol. 37, à la page 811, et comprennent les suivantes:

a) «Dans le domaine de l'exploitation minière, une «royalty» (redevance) est une partie de la production ou des profits que se réserve le propriétaire pour permettre à une autre personne d'exploiter la propriété.»

b) «En ce qui concerne la location de propriétés pétrolières et gazières, une «royalty» (redevance) est un certain pourcentage de l'huile qu'on y trouve ou un certain montant pour chaque puits de gaz mis en exploitation.»

Ou encore, dans le *Webster's New International Dictionary*, deuxième édition, on définit le mot «royalty» (redevance) comme «une partie de la production ou du profit (d'une mine, d'une forêt, etc.) que se réserve le propriétaire pour permettre à une autre personne de se servir de la propriété.»

Some of these definitions would appear to give some support to appellant's argument that a royalty can only be created where there is something reserved out of a demise or grant and payable to an owner. I have, however, been unable to find any decision which says that such is the case, and in one of the definitions which I have given above the meaning is given as a percentage of the oil or gas after it is found, without any reference to any reservation by an owner.

In *Mercer v. Attorney General for Ontario*, (1882), 5 S.C.R. 538, Henry, J., at p. 66 said: "Royalties' is of very general import and very comprehensive . . . 'Royalties' as to mines is well understood in England to be the sums paid to the Sovereign for the right to work the Royal mines of gold and silver; and to the owner of private lands for the right to work mines of the inferior metals, coal, etc." Assuming, however, (but without deciding) and for the purposes of this case only, that to constitute a royalty there must have been some reservation of that royalty in the grant or demise, and assuming also that in this case there was not *in form* any such reservation (although I am of the opinion that in both form and substance there was such a reservation in the documents read as a whole), that does not conclude the matter. It is sufficient to bring the receipts into tax if they are "like" rents, royalties or annuities, provided, of course, they fulfil the other requirements of the subsection. Royalties, in reference to mines or wells in all the definitions, are periodical payments either in kind or money which depend upon and vary in amount according to the production or use of the mine or well, and are payable for the right to explore for, bring into production and dispose of the oils or minerals yielded up. All these conditions exist in the present case. Another matter which *may* not exist is the reservation of rights at the time of the grant and the consequent payment to the appellant as owner of such reserved rights. But even assuming that to be the case it is not sufficient, in my opinion, to prevent the "receipts" here being like or similar to royalties, all other essential requirements being fulfilled. It may well be that the concluding words of the subsection "notwithstanding that the same are payable on account of the use *or sale* of such property" are sufficient in themselves to do away with any requirement that the receipts must be paid to an owner. At least the appellant was a former owner.

I find, therefore, that the receipts here were like royalties, if not royalties themselves, and therefore they come within the meaning of that part of the subsection.

Dealing with the question that a fixed price was specified in the agreement, following which the payments would cease, he states, at page 179:

Certaines de ces définitions semblent corroborer la prétention de l'appelante suivant laquelle, pour qu'il y ait redevance, il faut, dans une cession ou un transfert, que le propriétaire se réserve le paiement de quelque chose. Toutefois, j'ai été incapable de trouver une décision qui contienne une telle affirmation; de plus, une des définitions que j'ai citées plus haut ne mentionne qu'un pourcentage du pétrole ou du gaz après sa découverte, sans faire allusion au fait que le propriétaire se réserve quoi que ce soit.

Dans l'affaire *Mercer c. Procureur-général de l'Ontario*, (1882), 5 R.C.S. 538, le juge Henry déclarait à la page 66: «Le terme «redevances» a un sens très général et très étendu . . . En Angleterre, l'expression «redevances», en parlant de l'industrie minière, signifie, et tous le comprennent, les sommes versées au Souverain en contrepartie du droit d'exploiter les mines royales d'or et d'argent et celles versées aux propriétaires de terrains privés en contrepartie du droit d'en extraire les minerais inférieurs, le charbon, etc.» En prenant cependant pour acquis (mais sans en décider), pour les besoins de la présente affaire seulement, qu'il faut pour constituer une redevance que l'on se réserve cette redevance dans l'acte de cession ou de transfert, et en prenant aussi pour acquis que dans la présente affaire *la lettre* du contrat ne contenait pas une telle réserve (bien que je sois d'avis que la lettre et l'esprit de ces documents, si on les prend dans leur ensemble, contenaient une telle réserve), nous ne pouvons néanmoins parvenir à une opinion définitive sur la question. Pour rendre les sommes reçues imposables, il suffit qu'elles soient «semblables» à des loyers, redevances ou annuités, pourvu bien entendu qu'elles remplissent les autres conditions prévues au paragraphe en question. L'expression «royalties» (redevances), quand il est question de mines ou de puits, est toujours définie comme des paiements périodiques en espèces ou en nature dont l'existence et le montant sont fonction de la production et de l'usage de la mine ou du puits, et sont payables en contrepartie du droit de rechercher, de mettre en exploitation et de vendre le pétrole et le minerai extraits. Toutes ces conditions sont réunies dans la présente affaire. Un autre élément qui n'existe *peut-être* pas est la réserve de droits au moment de la cession et le paiement en résultant, au profit de l'appelante en sa qualité de propriétaire desdits droits réservés. Mais même en présumant que tel est le cas, cela est insuffisant, à mon avis, pour empêcher les paiements d'être similaires à des redevances, si toutes les autres conditions essentielles sont remplies. Il se peut bien que les derniers mots du paragraphe «nonobstant que les susdits soient payables par suite de l'usage *ou de la vente* de ces biens» suffisent par eux-mêmes à faire disparaître toute obligation d'effectuer les paiements à un propriétaire. L'appelante était tout au moins une ancienne propriétaire.

J'estime donc que les paiements en question étaient semblables à des redevances, sinon des redevances proprement dites; elles tombent donc sous le sens de cette partie du paragraphe.

Traitant de la question de la stipulation dans la convention d'un prix fixe, dont le versement mettrait fin aux paiements, il déclare, à la page 179:

It is submitted that as payments to her were limited to the sum of \$60,000.00, that by itself establishes that her receipts were part of the purchase price and therefore capital in her hands. That fact might have been of some importance prior to the enactment of subsection (f). But having found that the receipts were either royalties or like royalties, I am unable to find that they ceased to be such merely because they stopped when an agreed maximum amount had been paid.

It must be noted, however, that in this judgment he does not actually make a finding that the payments were royalties despite the fact that this was the term used but rests his judgment finding the payments taxable on the fact that they were, in any event, "like royalties".

This question was again considered in the Supreme Court in *M.N.R. v. Wain-Town Gas and Oil Co.* [1952] C.T.C. 147. That case dealt with the sale of a franchise to supply gas to a municipality, the sale price agreed on being a percentage of the gross sales of gas by the purchaser set out in the agreement, such payments to be made "by way of royalty". It was held, reversing the judgment of the Exchequer Court, with Mr. Justice Locke dissenting, that the payments received were royalties or like periodical receipts depending upon the use of the property within the meaning of s. 3(1)(f). Rand J. in his judgment, after stating that it seemed to be beyond serious doubt that the payments came within the expression "royalties or other like periodical receipts" within the meaning of s. 3(1)(f) of the Act and that they depended upon the production or use of the property, concluded at pages 154-55:

Are the payments, then, constituting as they do part of the consideration for the sale of the franchise, to be excluded from tax as being capital in their nature? In *Wilder v. The Minister*, a decision of this Court, as yet reported only in [1952] 1 D.L.R. 401; [1951] C.T.C. 304, it was held that an annuity of \$1,000.00 a month for the life of the annuitant, which was part of the price for the transfer of a business from an individual to a company, was of a capital nature and not within the definition of "income" in Section 3(1)(b); but under paragraph (f) of the section that ground seems to be expressly met by the language "notwithstanding that the same are payable on account of the use or sale of any such property". Now, the property is the franchise; the royalty is payable on account of the sale of it; and the payment

[TRADUCTION] On prétend que le seul fait que les paiements auxquels elle avait droit se limitaient à la somme de \$60,000 établissait que les sommes qu'elle recevait étaient une partie du prix d'achat et étaient donc un capital entre ses mains. Ce fait aurait pu avoir une certaine importance avant l'adoption du paragraphe f). Mais m'étant convaincu que les sommes reçues étaient soit des redevances soit semblables à des redevances, je ne puis estimer qu'elles ont cessé de l'être par le seul fait que leur versement avait cessé lorsqu'un montant maximum convenu avait été atteint.

Il convient de noter toutefois que dans son jugement il ne conclut pas positivement que les paiements étaient des redevances, bien que ce fût là le terme employé dans la convention, mais qu'il fonde son jugement en vertu duquel les paiements sont déclarés imposables sur le fait qu'ils étaient, en tout état de cause, «semblables à des redevances».

La question a encore fait l'objet d'une étude dans l'affaire *M.R.N. v. Wain-Town Gas and Oil Company, Limited* [1952] C.T.C. 147, portée devant la Cour suprême. Cette affaire avait trait à la vente d'une concession exclusive de fourniture de gaz à une municipalité; le prix de vente convenu était un pourcentage déterminé au contrat des ventes brutes de gaz effectuées par l'acheteur, lesdits paiements devant se faire «au moyen de redevances». Le jugement de la Cour suprême, le juge Locke étant dissident, infirmait celui de la Cour de l'Échiquier et déclarait que les paiements reçus étaient des redevances ou autres recettes périodiques semblables qui dépendaient de l'emploi du bien au sens de l'art. 3(1)f. Dans son jugement, le juge Rand, après avoir déclaré qu'il semblait hors de tout doute raisonnable que les paiements tombaient sous l'expression «redevances ou autres recettes périodiques semblables» au sens de l'art. 3(1)f) de la loi et qu'ils dépendaient de la production ou de l'emploi du bien, concluait aux pages 154-155:

[TRADUCTION] Les paiements, qui constituent bien une partie du prix de vente de la concession exclusive, devront-ils alors être exonérés d'impôt comme étant en nature de capital? Dans l'affaire *Wilder c. le Ministre* tranchée par la présente Cour et rapportée à ce jour uniquement dans [1952] 1 D.L.R. 401; [1951] C.T.C. 304, il a été jugé qu'une annuité de \$1,000 par mois pendant toute la vie du créancier, qui constituait une partie du prix du transfert d'un commerce d'un individu à une compagnie, était en nature de capital et ne tombait pas sous la définition du mot «revenu» qui figure dans l'article 3(1)b); mais cette situation semble être expressément prévue par la rédaction de l'alinéa f) de l'article qui précise que «nonobstant que les susdits soient payables par suite de l'usage ou de la vente de ces biens».

depends upon its exercise. The paragraph seems to me to be satisfied completely by the terms of the transaction, and I must hold the respondent to come within it.

It must be noted that s. 3(1)(f) and subsequently s. 6(1)(j) both refer to property generally, and, at the time the above-quoted judgments were rendered, s. 83(2) was not part of the Act. This section, which first appeared in the *Income Tax Act* in 1952, R.S.C. 1952, c. 148, made an exception for an amount that would otherwise have been included if it was the consideration for a mining property or interest therein acquired by the taxpayer as a result of his efforts as a prospector. The section did not at this time have the concluding clause "unless it is an amount received by him in the year as or on account of a rent, royalty or similar payment" and without this concluding clause it is clear that for mining property it was intended to, and did, create an exception to the general rule of s. 6(1)(j). This section, as it originally read, was dealt with by the Tax Appeal Board in the case of *Bolduc v. M.N.R.* (1963) 30 Tax A.B.C. 392. In that case the taxpayer entered into an agreement giving an option on his mining property in return for \$5,000 on execution of the agreement, \$5,000 every six months until \$40,000 had been paid at which time he would transfer the title, and a royalty of 50 cents per pound on ore extracted when the property was brought into production. In rendering judgment, rejecting the Minister's contention that it was s. 6(1)(j) that applied, the Chairman, Cecil L. Snyder, Q.C., stated at page 396:

Since the Parliament of Canada saw fit to include Section 83(2) in the *Income Tax Act* it would seem, particularly from a study of the wording of that section, that payments, received by persons engaged in prospecting for minerals who are successful in staking claims to properties which

Or la propriété est la concession exclusive; la redevance est payable par suite de la vente de cette propriété; et le paiement de la redevance dépend de l'exercice de la concession. Les conditions de la transaction me paraissent se conformer tout à fait aux termes de l'alinéa en question, et je dois juger que l'intimé tombe sous le coup dudit alinéa.

Il convient de remarquer que l'art. 3(1)(f) et ensuite l'art. 6(1)(j) ont tous deux trait à la notion de biens en général et qu'à l'époque où les jugements précités ont été prononcés, l'art. 83(2) ne faisait pas encore partie de la loi. Ce dernier article, que l'on trouve pour la première fois dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* en 1952, S.R.C. 1952, c. 148, créait une exception pour le cas d'un montant qui aurait autrement été inclus, s'il représentait la contrepartie d'une propriété minière ou d'un intérêt dans cette dernière, que le contribuable avait acquis par suite de ses efforts à titre de prospecteur. L'article ne contenait pas à cette époque les derniers mots «à moins que ce ne soit un montant qu'il a reçu dans l'année à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue ou à valoir sur ceux-ci»; il est évident qu'en l'absence de ces derniers mots il avait pour objet de créer, dans le cas de propriétés minières, une exception à la règle générale de l'art. 6(1)(j) et qu'il la créait effectivement. L'article 83(2), dans sa rédaction initiale, a été étudié par la Commission d'appel de l'impôt dans l'affaire *Bolduc v. M.N.R.* (1963) 30 Tax A.B.C. 392. Dans cette affaire, le contribuable était devenu partie à un contrat aux termes duquel il accordait une option sur sa propriété minière en contrepartie de la somme de \$5,000 payable au moment de la signature du contrat et d'une somme additionnelle de \$40,000 payable en versements semestriels de \$5,000 chacun jusqu'à parfait paiement du prix, auquel moment il transférerait le titre de propriété; le contrat prévoyait de plus une redevance de 50 cents par livre de minerai extrait au profit du vendeur lorsque la propriété serait mise en exploitation. En rendant son jugement, qui rejetait la prétention du Ministre selon laquelle c'était l'art. 6(1)(j) qui s'appliquait, le Président, M. Cecil L. Snyder, c.r., déclarait à la page 396:

[TRADUCTION] Puisque le Parlement du Canada a jugé bon d'inclure l'article 83(2) dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il semble, surtout à la lumière de la rédaction de cet article, qu'aucun paiement reçu par des personnes qui s'occupent de prospection et qui réussissent à piquer des

yield marketable volumes of ore, are not to be included as taxable income to those persons. The section states "amounts that would otherwise be included in computing the income of an individual shall not be included . . .". Had these provisions not been inserted in the Act the argument advanced on behalf of the Minister would no doubt prevail. However, since Section 83(2) specifically exempts from taxation an amount which is the consideration for a taxpayer's interest in a mining property it should be found that the payments received in 1957 and 1958 in consideration of the interest which the appellant retained in the mineral claims are not subject to income tax.

This decision was not appealed and I would agree with it and readily make the same finding in the present case were it not for the subsequent addition to s. 83(2) in 1965 of the concluding clause "unless it is an amount received by him in the year as or on account of a rent, royalty or similar payment". It would appear that this amendment was made as a result of the *Bolduc* decision.

If s. 83(2) is an exception to s. 6(1)(f) for the benefit of mining property, the question which must now be decided is whether this concluding clause accomplishes the purpose which apparently it was intended to, and itself constitutes an exception to s. 83(2) when the amounts paid as consideration are received as or on account of a rent, royalty or similar payment, so as to bring such payments back within the provisions of the taxing section 6(1)(f).

It should be noted that s. 6(1)(f) does not use the terms "rents, royalties, annuities or other like periodical receipts" used in s. 3(1)(f) of the *Income War Tax Act* but instead uses the single word "amounts". Similarly, s. 83(2) uses the words "an amount". However, the 1965 amendment in excepting from s. 83(2) "an amount" received "as or on account of a rent, royalty or similar payment" brings us back again to the problem considered in the earlier jurisprudence of whether an amount paid on account of the purchase price of a property should nevertheless be considered as "a rent, royalty or similar payment" when the calculation and payment of it is dependent on the use or production of the

concessions sur des propriétés qui renferment des quantités commercialisables de minerai ne doit être inclus dans le revenu imposable de ces personnes. L'article en question déclare «des montants qui autrement entreraient dans le calcul du revenu d'un particulier ne doivent pas être inclus . . .» N'était l'introduction de ces dispositions dans la loi, la thèse soutenue par le Ministre triompherait sans doute. Cependant, puisque l'article 83(2) exonère expressément de l'impôt tout montant qui est la contrepartie de l'intérêt d'un contribuable dans une propriété minière, il convient de juger que les paiements reçus en 1957 et 1958 en contrepartie de l'intérêt que l'appellant conservait dans les concessions minières ne sont pas assujettis à l'impôt sur le revenu.

Les parties n'ont pas porté appel de cette décision et je n'hésiterais pas à lui donner mon accord. J'arriverais aux mêmes conclusions dans la présente affaire n'était l'addition ultérieure à l'art. 83(2), en 1965, des derniers mots «à moins que ce ne soit un montant qu'il a reçu dans l'année à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue ou à valoir sur ceux-ci». Il semble qu'on ait apporté cette modification à la suite de la décision rendue dans l'affaire *Bolduc*.

Si l'art. 83(2) est une exception à l'art. 6(1)(f) au profit des propriétés minières, il convient maintenant de trancher la question de savoir si les derniers mots de l'art. 83(2) atteignent le but qui semble avoir été visé et s'ils constituent eux-mêmes une exception à l'art. 83(2) dans le cas où les montants versés en contrepartie sont reçus à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue ou à valoir sur ceux-ci, ce qui aurait pour effet de faire retomber ces paiements sous le coup des dispositions de l'article d'assujettissement 6(1)(f).

On remarquera que l'art. 6(1)(f) n'emploie pas les termes «loyers, redevances, annuités ou autres recettes périodiques semblables» que l'on trouve à l'art. 3(1)(f) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, mais qu'il se sert à la place du seul mot «montants». De même l'art. 83(2) emploie les mots «un montant». La modification de 1965, en excluant cependant de l'application de l'art. 83(2) «un montant» reçu «à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue ou à valoir sur ceux-ci» nous ramène encore à la difficulté étudiée dans la jurisprudence antérieure, qui consiste à savoir si un montant versé à valoir sur le prix d'achat d'une propriété devrait néanmoins être considéré comme «un

property. It is conceded by respondent that in the present case there is no question of the payments made being in the nature of a rent, so unless they are a "royalty or similar payment" they would not fall within the exception in the concluding clause of s. 83(2). In addition to the definitions of "royalty" in the dictionaries and jurisprudence quoted (*supra*) some consideration should be given to the manner in which it is used in the *Income Tax Act*. Although it is not defined therein, the word "royalty" is used in several sections. Subsections (3) and (4) of s. 17, dealing with non-arm's length payments between residents and non-residents, refer to the payment of a "price, rental, royalty or other payment for use or reproduction of any property". This section certainly implies that the property is retained by the person receiving the payment, since the payment is made for the use of or the reproduction of the property. Section 106(1)(d)(v) reads as follows:

106. (1) Every non-resident person shall pay an income tax of 15% on every amount that a person resident in Canada pays or credits, or is deemed by Part I to pay or credit, to him as, on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of,

* * *

(d) rent, royalty or a similar payment, including, but not so as to restrict the generality of the foregoing, any payment

* * *

(v) that was dependent upon the use of or production from property in Canada whether or not it was an instalment on the sale price of the property, but not including an instalment on the sale price of agricultural land.

This section, which makes taxable such income in Canada of non-resident persons, clearly corresponds to s. 6(1)(j) and makes all such royalty payments taxable whether or not they were instalments on the sale price of the property. It is evident that, in order to make an instalment payment on the sale price of a property taxable as income in the hands of the recipient, when such payments would not normally be taxable, special sections of the Act, such as 6(1)(j) or 106(1)(d)(v), are required.

loyer, une redevance ou un paiement analogue» lorsque la détermination de sa quotité et son versement sont subordonnés à l'usage de ces biens ou à la production en découlant. L'intimé admet que dans le cas présent il n'est pas du tout question de prétendre que les paiements effectués avaient la nature d'un loyer; cela revient donc à dire qu'à moins d'être une «redevance ou un paiement analogue» ils ne tombent pas sous le coup de l'exception créée par les derniers mots de l'art. 83(2). Outre les définitions que donnent les dictionnaires et la jurisprudence du mot «royalty» (redevance), citées plus haut, nous devons examiner la façon dont le mot est employé dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il n'y est pas défini, mais y est quand même employé dans plusieurs articles. Les par. (3) et (4) de l'art. 17, qui prévoient le cas de paiements entre résidents et non-résidents qui ne traitent pas à distance, parlent du paiement du «prix, loyer, redevance ou autre paiement pour l'usage ou la reproduction d'un bien». Cet article implique que le bénéficiaire du paiement conserve la propriété du bien, puisque le paiement est effectué pour l'usage ou la reproduction du bien. L'article 106(1)(d)(v) est ainsi rédigé:

106. (1) Toute personne non résidente doit payer un impôt sur le revenu de quinze pour cent sur tout montant qu'une personne résidant au Canada lui paie ou crédite, ou est censée en vertu de la Partie 1 lui payer ou créditer à titre, à compte ou au lieu de paiement ou en acquittement

* * *

d) du loyer, de la redevance ou d'un semblable paiement, y compris, mais sans restreindre la généralité de ce qui précède, tout paiement

* * *

(v) qui dépendait de l'utilisation de biens situés au Canada, ou d'une production tirée desdits biens, qu'il ait constitué ou non un acompte sur le prix de vente des biens, à l'exclusion d'un acompte sur le prix de vente de terres agricoles.

Cet article, qui rend imposable un tel revenu gagné au Canada par des non-résidents, correspond de façon évidente à l'art. 6(1)(j) et rend imposables toutes redevances de cette nature, qu'il s'agisse ou non de versements relatifs au prix de vente des biens. Il est évident que, sans l'existence dans la loi d'articles spéciaux fixant un impôt, tels que les art. 6(1)(j) et 106(1)(d)(v), on ne peut rendre imposables à titre de revenu entre les mains du bénéficiaire les versements

An examination of the wording of s. 83(2) discloses that it refers to "an amount" that is "the consideration for" but it does not specify whether the amount is the consideration for the sale of, rental of, or simply use of the mining property in question. Appellant contends that when the payment is consideration for the sale of the property then the concluding clause does not apply since the amount is not received "as or on account of a rent, royalty or similar payment" but rather on account of instalments of the purchase price. The fact that no specific amount was fixed for the purchase price but that annual payments will carry on indefinitely and that they are based on the production of the property does not alter this (see quotation from judgment of Cameron J. in the *Ross* case (*supra*) at page 179). He contends therefore that the concluding clause applies only when the amounts are received as a consideration for the rental or use of property in which the taxpayer still retains title, in which event the payments are then "as or on account of a rent, royalty or similar payment". In that event he remains the owner of the property and the payments he is receiving are clearly income and should be taxed as such. However, in the event of the sale of mining property acquired by the taxpayer as a result of his efforts as a prospector either alone or with others he would be exempt from taxation on the payments, which for other types of property would be taxed under s. 6(1)(j), even if these payments were deemed to be royalties or similar payments dependent upon the use of or production from the property.

In my view, while the concluding clause of s. 83(2) takes out of this exception amounts paid which are received as royalties or similar payments, it does not go so far as to bring back into full application s. 6(1)(j) since it does not make such amounts taxable "whether or not they were instalments of the sale price of the property". We are thus, for this particular type of sale, put back in the position which existed before s.

en acompte sur le prix de vente de biens, versements qui ne sont pas normalement imposables.

L'étude de la rédaction de l'art. 83(2) indique qu'il y est question d'«un montant» qui représente «la contrepartie de» mais qu'il n'y est pas précisé si le montant est la contrepartie de la vente, de la location ou seulement de l'usage de la propriété minière en question. L'appelant prétend que lorsque le paiement est la contrepartie d'une vente de la propriété minière, les derniers mots de l'art. 83(2) ne s'appliquent pas, le montant n'étant pas reçu «à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue ou à valoir sur ceux-ci», mais à titre de versement sur le prix d'achat. Le fait que le prix d'achat ne soit pas une somme déterminée, mais soit constitué par des paiements annuels sans limite de durée qui varieront selon la production de la propriété ne change rien au principe (voir la citation précitée du jugement rendu par le juge Cameron dans l'affaire *Ross*, à la page 179.). Il prétend donc que les derniers mots de l'art. 83(2) ne s'appliquent que lorsque les montants sont reçus à titre de contrepartie de la location ou de l'usage d'une propriété dont le contribuable demeure le propriétaire; dans ce cas seulement les paiements sont «à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue». Il demeure alors le propriétaire du bien et les paiements qu'il reçoit représentent nettement un revenu qui doit être imposé comme tel. Toutefois, dans le cas de la vente d'une propriété minière que le contribuable a acquise par suite de ses efforts à titre de prospecteur, soit seul, soit avec d'autres, les paiements échapperaient à toute imposition, même s'ils étaient imposés en vertu de l'art. 6(1)(j) s'il s'agissait de toute autre sorte de biens et quoique ces paiements soient censés être des redevances ou des paiements analogues reçus subordonnément à l'usage du bien ou à la production en découlant.

A mon avis, les derniers mots de l'art. 83(2) excluent de cette exception des montants payés qui sont reçus à titre de redevances ou de paiements analogues, mais ils ne vont pas jusqu'à écarter toute exception à l'application de la règle édictée à l'art. 6(1)(j), puisqu'ils ne rendent pas ces montants imposables «qu'il s'agisse ou non de versements relatifs au prix de vente des biens». En ce qui concerne ce genre particulier

6(1)(j) and its predecessor 3(1)(f) were passed and the *Spooner* case (*supra*) would apply.

This would seem to be a more reasonable interpretation of s. 83(2) than it would be to conclude that because the amounts of the annual payments were based on production from the property they must be considered as a "royalty or similar payment" even though the taxpayer had divested himself of all proprietary interests in the property. It also avoids what would otherwise be an apparent injustice to the prospector whom s. 83(2) is intended to favour in that if he sold his property on the basis that he would receive annual payments of a fixed amount (even though the purchaser might well have estimated the amount of these annual payments on the basis of what he anticipated the annual production of the property would be) he would be exempt from taxation on such payments, whereas, on the other hand, if, instead of the annual payments being in fixed amounts they were based on a percentage of the actual production of the property, which is a reasonable way of making such an agreement as was pointed out by Lord Macmillan in the passage cited from page 187 of the case of *M.N.R. v. Spooner* (*supra*), the prospector would be obliged to pay tax on the sum so received. I find, therefore, that, while the amounts received by the taxpayer in the present case may have been in the nature of "royalties or similar payments" they were not received by him as such, but rather as instalments on account of the purchase price of the property, though calculated on the basis of production from the property, and that the concluding clause of s. 83(2) does not take him out of the exemption provided in that section of the Act or have the result of making him taxable under s. 6(1)(j) since the amounts were received as consideration for the sale of mining property acquired by him as a result of his efforts as a prospector, and not as royalties or similar payments for the use of same.

de vente, nous nous retrouvons donc dans la situation qui existait avant l'adoption de l'art. 6(1)(j) et de l'art. 3(1)(f) qui le précédait, et l'affaire *Spooner* précitée reçoit application.

Il semble plus raisonnable d'interpréter ainsi l'art. 83(2) que de conclure que, parce que les montants des paiements annuels étaient fonction de la production de la propriété, ils devaient être considérés comme des «redevances ou des paiements analogues», bien que le contribuable se fût dépouillé de tous ses droits de propriété dans les biens. Une telle interprétation évite aussi de commettre ce qui semblerait autrement être une injustice au détriment du prospecteur que l'art. 83(2) a pour but de protéger; en ce sens que le prospecteur qui vend sa propriété pour un prix constitué de versements annuels fixes (versements dont l'acheteur a dû par ailleurs déterminer le montant en se fondant sur la production qu'il escomptait retirer de la propriété) échappe à toute imposition sur ces versements, alors que si au contraire il la vendait pour un prix constitué de versements représentant un pourcentage de la production effective de la propriété et non de montants fixes, il lui faudrait payer un impôt sur ces montants reçus à titre de pourcentage de la production de la propriété; et pourtant, comme le souligne Lord Macmillan dans le passage tiré de la page 187 de l'affaire *M.N.R. v. Spooner* précitée, la deuxième méthode est une façon raisonnable d'envisager un tel accord. Je conclus donc que, dans le cas présent, le contribuable a reçu des montants qui participaient peut-être à la nature de «redevances ou de paiements analogues», mais qu'il ne les a pas reçus comme tels, mais comme des versements à valoir sur le prix d'achat de la propriété, bien qu'ils aient été calculés en fonction de la production de la propriété; je conclus aussi que les derniers mots de l'art. 83(2) ne lui font pas perdre le bénéfice de l'exception prévue dans cet article de la loi et n'ont pas non plus pour effet d'assujettir les paiements à l'impôt en vertu de l'art. 6(1)(j), étant donné que les montants ont été reçus en contrepartie de la vente d'une propriété minière acquise par lui par suite de ses efforts à titre de prospecteur, et non à titre de redevances ou de paiements analogues en contrepartie de l'usage du bien.

The appeal is therefore maintained with costs and the re-assessments of appellant's income with respect to his 1967 and 1968 taxation years are referred back to the Minister for re-assessment in order to delete therefrom the sums of \$33,266.27 and \$29,249.06 added to his income for those years respectively.

¹ Section 27 provided that a non-resident receiving a royalty for anything used or sold in Canada would be deemed to be carrying on business in Canada and to earn a proportionate part of the income derived therefrom.

L'appel est donc accueilli avec dépens et les nouvelles cotisations du revenu de l'appelant pour les années d'imposition 1967 et 1968 sont renvoyées au Ministre pour qu'il en émette de nouvelles afin de supprimer des cotisations qu'il avait déjà émises les sommes de \$33,266.27 et \$29,249.06, ajoutées par l'intimé au revenu de l'appelant pour les années 1967 et 1968 respectivement.

¹ L'article 27 prévoyait qu'un non-résident qui recevait une redevance sur des produits employés ou vendus au Canada serait censé faire affaires au Canada et gagner une partie proportionnelle du revenu tiré du commerce en question.