

T-2600-75

T-2600-75

Sudden Valley, Inc. (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Addy J.—Vancouver, March 30; Ottawa, April 22, 1976.

Income tax—Non-residents—Plaintiff selling land in U.S.—Attempting to induce Canadians to visit U.S. site—Offers made and accepted and deposits paid in U.S. only—Plaintiff taxed as corporation situated abroad and receiving income from Canadian residents on interest received on balance of purchase price of U.S. lands sold to Canadian residents—Whether carrying on business in Canada—Whether interest reasonably attributable to business of selling land—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 2(2)(b) as am. 1970-71-72, c. 63, ss. 2(3)(b), 253(b).

Plaintiff sold land in the United States, and in an attempt to interest Canadians in the development, carried out activities in Vancouver limited to devising and employing means to induce Canadians to visit the U.S. site. Plaintiff had no licence to sell real estate in Canada and no offers or sales were made here. After purchase by a Canadian, payments had to be made in U.S. funds, and no one in Canada was authorized to accept payment on plaintiff's behalf except for forwarding to the U.S. Plaintiff, which had made no profit during the years in question, claimed to be taxable as a company doing business in Canada.

Held, the appeal is dismissed. Plaintiff was not carrying on a business in Canada. Simply obtaining orders in a jurisdiction is not enough to constitute the exercise of trade therein, if the sale is eventually made outside. In the absence of any other evidence of carrying on business in a jurisdiction, the place where the contracts are made is decisive. The *Canada-U.S. Tax Convention Act* is inapplicable, in that it applies only if plaintiff was carrying on business in Canada, or had industrial or commercial profits derived from Canadian sources. While section 253(b) of the *Income Tax Act* does change the common law somewhat, in considering whether plaintiff was "soliciting orders" in Canada the words cannot be extended to include "a mere invitation to treat". Soliciting orders means to seek and attempt to obtain them within the jurisdiction, and "offer" in the section must be given its ordinary meaning in contract law, especially in light of the fact that the question at common law depends specifically on the existence of a binding contract and section 253(b) was introduced to amend the former common law to the effect that the contract need not be made within the jurisdiction. No offer was obtained or attempted to be obtained and nothing was offered for sale in Canada, whether through an agent or otherwise. There was no Canadian income from plaintiff's activities in Canada and the payments in question are much too remote from Canadian activities.

Sudden Valley, Inc. (Demanderesse)

c.

^a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Addy—Vancouver, le 30 mars; Ottawa, le 22 avril 1976.

Impôt sur le revenu—Non-résidents—Demanderesse vendant des terrains aux É.-U.—S'efforçant d'inciter les Canadiens à visiter l'emplacement aux É.-U.—Offres faites et acceptées et dépôts versés uniquement aux É.-U.—La demanderesse a été imposée en tant que compagnie située à l'étranger et recevant des revenus de résidents canadiens consistant en intérêts payables sur le solde du prix d'achat de terrains américains vendus à des résidents canadiens—Exploitait-elle une entreprise au Canada?—Peut-on raisonnablement attribuer les intérêts au commerce de vente de terrains?—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 2(2)(b) mod. 1970-71-72, c. 63, art. 2(3)(b), 253(b).

^d La demanderesse vendait des terrains aux États-Unis et, pour essayer d'intéresser les Canadiens à l'ensemble résidentiel, elle exerçait à Vancouver ses activités, qui se limitaient à concevoir et à employer divers moyens pour inciter les Canadiens à visiter l'emplacement américain. La demanderesse ne possédait pas de permis pour vendre des immeubles au Canada et aucune offre ni aucune vente n'y a été réalisée. Après l'achat d'un lot par un Canadien, les paiements devaient être faits en devises américaines, et personne au Canada n'était autorisé à accepter un paiement quelconque pour le compte de la demanderesse, sauf dans l'intention de le lui faire parvenir aux É.-U. La demanderesse qui n'avait fait aucun bénéfice au cours des années en cause, a prétendu qu'elle était imposable comme une compagnie exploitant effectivement une entreprise au Canada.

Arrêt: l'appel est rejeté. La demanderesse n'exploitait pas une entreprise au Canada. Il ne suffit pas d'obtenir des commandes dans une circonscription juridique pour y exercer un commerce, si les ventes sont faites par la suite à l'extérieur de ladite circonscription. En l'absence de toute autre preuve établissant qu'un commerce est exercé dans une circonscription donnée, l'endroit où l'on passe les contrats constitue un élément concluant. La *Loi sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique* est inapplicable puisqu'elle s'appliquerait seulement si la demanderesse exploitait une entreprise au Canada, ou si elle recevait des profits provenant d'entreprises industrielles ou commerciales au Canada. Alors que l'article 253(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* modifie dans une certaine mesure la *common law*, on ne peut pas dire, pour déterminer si la demanderesse «sollicitait des commandes» au Canada, que cette expression signifie «une simple invitation à faire du commerce». Le fait de solliciter des commandes implique la recherche de clients et ce, dans les limites de la circonscription juridique; on doit donner au verbe «offrir» mentionné dans cet article le sens qu'il a ordinairement dans le droit des obligations contractuelles et plus particulièrement si l'on considère qu'en *common law*, cette question est fondée entièrement sur l'existence d'un contrat qui engage les parties, et que l'article 253(b) avait pour but de modifier la

Grainger and Son v. Gough (1890-98) 3 T.C. 462; *Geigy (Canada) Ltd. v. Commissioner, Social Services Tax* [1969] C.T.C. 79, applied. *Partridge v. Crittenden* [1968] 2 All E.R. 421, discussed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

W. J. A. Mitchell for plaintiff.
W. Hohmann for defendant.

SOLICITORS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe and Davidson, Vancouver, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

ADDY J.: The plaintiff, a United States company, was taxed for the years 1969 to 1972 inclusively under Part III of the *Income Tax Act*¹ (hereinafter referred to as the "former Act") and, subsequently, under Part XIII of the *Income Tax Act*² (hereinafter referred to as the "current Act") as a corporation situated abroad and receiving income from Canadian residents. Under the above-mentioned provisions, 15% of the income was deducted at source from amounts paid to it by Canadian residents. The income in question consisted of interest payable on the balance of the purchase price of lands purchased from the plaintiff Company by Canadian residents or on lands which had been resold by original purchasers from the plaintiff to Canadian residents and on which there remained to be paid a balance of the original purchase price.

The Company, which had not made any profit during the years in question, claims that it is taxable and should be taxed as a company actually doing business in Canada and, therefore, be subject to tax pursuant to section 2(2)(b) of the

¹ R.S.C. 1952, c. 148.

² S.C. 1970-71-72, c. 63.

common law antérieure de façon à ce qu'il ne soit pas nécessaire de passer le contrat dans les limites de la circonscription juridique. Aucune offre n'a été obtenue, aucun effort n'a été fait pour en obtenir, et rien n'a été mis en vente au Canada par un mandataire ou autrement. Les activités de la demanderesse au Canada n'ont produit aucun revenu canadien et les paiements en question sont assurément beaucoup trop étrangers aux opérations canadiennes.

Arrêts appliqués: *Grainger and Son c. Gough* (1890-98) 3 T.C. 462; *Geigy (Canada) Ltd. c. Commissioner, Social Services Tax* [1969] C.T.C. 79. Arrêt discuté: *Partridge c. Crittenden* [1968] 2 All E.R. 421.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

W. J. A. Mitchell pour la demanderesse.
W. Hohmann pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe et Davidson, Vancouver, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Voici les motifs du jugement rendu en français e par

LE JUGE ADDY: La demanderesse, compagnie américaine, a été imposée pour les années 1969 à 1972 inclusivement en vertu de la Partie III de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ (ci-après appelée la «loi antérieure») et, ultérieurement, en vertu de la Partie XIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu*² (ci-après appelée la «nouvelle loi»), en tant que compagnie située à l'étranger et recevant des revenus de résidents canadiens. En vertu des dispositions susmentionnées, 15% du revenu a été déduit à la source sur les sommes qui lui furent payées par les résidents canadiens. Le revenu en question consistait en intérêts payables sur le solde du prix d'achat de terrains achetés à la compagnie demanderesse par des résidents canadiens, ou en intérêts payables sur le solde du prix d'achat original restant encore à verser sur des terrains revendus à des résidents canadiens par les premiers acquéreurs.

La compagnie, qui n'avait fait aucun profit au cours des années en question, prétend qu'elle est imposable et devrait être imposée comme une compagnie ayant effectivement exploité une entreprise au Canada et, en conséquence, soumise à l'impôt

¹ S.R.C. 1952, c. 148.

² S.C. 1970-71-72, c. 63.

former Act and 2(3)(b) of the current Act. It alleges that the interest payable on the outstanding balances is reasonably attributable to the business of selling land and is taxable under Part I and not Part III of the former Act and under Part I and not Part XIII of the current Act.

The facts are simple and are really not disputed. The plaintiff was engaged in the business of selling land in Sudden Valley, in the State of Washington, some sixty miles south of Vancouver, B.C. The land consisted of approximately 2,000 acres which the Company had acquired in Sudden Valley and which it proceeded to improve, subdivide, and sell in lots as part of a large recreational home development scheme. Most of the lots sold at the outset, were sold to purchasers from the Seattle area. But, in the early spring of 1970, due to the sudden closing down of a large industry in that area and the extremely high level of unemployment resulting therefrom, the land market became so depressed as to be practically non-existent. The Company therefore turned to the Vancouver market.

It leased office space in Vancouver and hired telephone operators, whose main duty was to contact various people in the Vancouver area to set up meetings consisting of dinners and other social gatherings the main purpose of which was to interest Canadians living in the area to visit Sudden Valley and become aware of and, hopefully, interested in the many opportunities it offered as a recreational area for persons who chose to become private owners there.

To accomplish this object, it also incorporated a Canadian company and also acted through United States affiliates and subsidiary companies and, in some instances, through brokers and other contacts in the real estate field in Vancouver.

The plaintiff had no licence to sell real estate in Canada and the evidence discloses clearly that not one sale was in fact made in Canada. There was no evidence either of any legally binding offer to purchase ever having been obtained at any time in

conformément à l'alinéa b) du paragraphe (2) de l'article 2 de la loi antérieure et de l'alinéa b) du paragraphe (3) de l'article 2 de la nouvelle loi. Elle allègue que l'intérêt payable sur les soldes en souffrance constitue du revenu provenant d'une entreprise engagée dans la vente de terrains et qu'elle est imposable en vertu de la Partie I et non de la Partie III de la loi antérieure et de la Partie I et non de la Partie XIII de la nouvelle loi.

Les faits sont clairs et ils ne sont pas contestés. La demanderesse exploitait une entreprise de vente de terrains à Sudden Valley, dans l'état de Washington, à environ 60 milles au sud de Vancouver (C.-B.). La compagnie avait acheté environ 2,000 acres de terrain à Sudden Valley et elle s'était occupée de les améliorer, de les subdiviser et de les vendre en lots dans le cadre d'un important projet d'ensemble résidentiel et récréatif. Au début, la plupart des lots furent vendus à des acheteurs de la région de Seattle. Cependant, au printemps de 1970, la fermeture imprévue d'une grande industrie de la région et le très haut niveau de chômage qui s'ensuivit provoquèrent l'affaissement du marché immobilier, au point de le paralyser presque entièrement. En conséquence, la compagnie s'intéressa au marché de Vancouver.

Elle loua des bureaux à Vancouver et engagea des téléphonistes dont les principales fonctions consistaient à se mettre en relation avec différentes personnes dans la région de Vancouver pour organiser des réunions avec dîner et autres rencontres sociales. Ces réunions avaient pour but, principalement, d'inciter les canadiens vivant dans la région à visiter Sudden Valley pour se rendre compte et, si possible, s'intéresser aux nombreuses possibilités récréatives qu'offrait la région aux personnes désireuses d'y acheter des terrains.

Pour atteindre ce but, la demanderesse fit aussi constituer en corporation une compagnie canadienne; de plus, elle fit affaire par l'intermédiaire de compagnies affiliées et de filiales américaines et, en certains cas, de courtiers et autres agents dans l'immobilier à Vancouver.

La demanderesse ne possédait pas de permis pour vendre des immeubles au Canada et la preuve établit clairement qu'en fait, aucune vente n'y fut effectuée. Il n'existait non plus aucune preuve d'une offre d'achat obligatoire en droit ayant été

Canada. It is clear that the activity, carried on in the Vancouver area, was limited to devising and employing various ways and means to induce Canadians to visit the Sudden Valley project in the State of Washington, where they would be approached and an attempt would be made to sell them land. Offers were made and accepted and the deposits were paid there. No agent or representative in Canada had any authority to accept an offer or bind the plaintiff. The advertising campaign in Canada, which cost approximately \$1,000,000, was significantly successful as approximately 70 to 75 per cent of the lots, sold by the plaintiff to original purchasers, were purchased by Canadian residents from the Vancouver area.

The advertising did not state that there was land for sale but merely invited Canadians to visit the beauties of Sudden Valley which was so proximate to and so easily accessible from Vancouver. The individual was given a gate pass which allowed him access to visit the Sudden Valley Development.

As to payments made by Canadian residents after a lot had been purchased, these payments had to be made in United States funds and no one in Canada was authorized to accept any payment on behalf of the plaintiff except for the purpose of forwarding it on to the plaintiff in the United States.

In so far as the interest payments are concerned, if the plaintiff was carrying on its business of selling real estate in Canada then, in my view, the payment of interest on the balance of the purchase price of any land so sold would clearly be reasonably attributable to the carrying on of that business. The question may therefore be narrowed down to the issue of whether the plaintiff was carrying on the business of selling real estate in Canada or whether it was carrying on a business in Canada to which the payment of such interest may be reasonably attributed.

At common law, it seems very clear that the plaintiff was not carrying on business in Canada, for, to exercise trade in a jurisdiction, it is not

faite à un moment quelconque au Canada. Il est évident que les opérations dans la région de Vancouver se limitaient à concevoir et à employer diverses méthodes et moyens pour inciter les canadiens à visiter le projet de Sudden Valley, dans l'état de Washington, où ils seraient sollicités pour acheter des terrains. A cet endroit, des canadiens firent des offres qui furent acceptées et versèrent des dépôts. Aucun mandataire ou représentant au Canada n'était autorisé à accepter une offre ou à s'engager au nom de la demanderesse. La campagne de publicité au Canada, qui coûta environ un million de dollars, eut un succès considérable, car à peu près 70 à 75 pour cent des terrains initialement vendus aux premiers acheteurs par la demanderesse, allèrent à des résidents canadiens de la région de Vancouver.

La publicité n'offrait pas des terrains en vente, mais invitait seulement les canadiens à admirer les beautés de Sudden Valley, située à si peu de distance et si facile d'accès de Vancouver. On donnait aux personnes un laissez-passer qui leur permettait de visiter l'ensemble résidentiel de Sudden Valley.

Quant aux paiements effectués par les résidents canadiens après l'achat d'un lot, il fallait qu'ils soient faits en devises américaines, et personne au Canada n'était autorisé à accepter un paiement quelconque pour le compte de la demanderesse, sauf dans l'intention de le lui faire parvenir aux États-Unis.

Pour ce qui a trait aux paiements des intérêts, si la demanderesse exploitait une entreprise engagée dans la vente d'immeubles au Canada, je suis alors d'avis que le paiement de ces intérêts, sur le solde du prix d'achat de tout terrain ainsi vendu, pourrait être, de toute évidence, raisonnablement considéré comme du revenu provenant de l'exploitation d'une telle entreprise. Cette question peut en conséquence être ramenée à l'alternative suivante: ou bien la demanderesse exploitait une entreprise engagée dans la vente d'immeubles au Canada, ou bien elle exploitait une entreprise au Canada à laquelle on peut raisonnablement imputer le paiement de tels intérêts.

Selon la *common law*, il apparaît très clairement que la demanderesse n'exploitait pas d'entreprise au Canada, car pour exercer un commerce dans

sufficient to obtain orders within that jurisdiction if the sale is eventually made outside the jurisdiction (see *Grainger and Son v. Gough (Surveyor of Taxes)*³). In the absence of any other evidence that a person was carrying on business in a particular jurisdiction, the place where the contracts are made is decisive (see *Geigy (Canada) Ltd. v. Commissioner, Social Services Tax*⁴).

Both counsel agreed that the *Canada-U.S. Tax Convention Act*⁵ really need not be considered in the case at bar for the Convention only applies if the plaintiff was in fact carrying on business in Canada or if it had industrial or commercial profits derived from Canadian sources. Section 253(b) of the current Act does change the common law to some extent and the matter therefore turns on whether the facts of the present case fall within the provisions of that section. It reads as follows:

253. Where, in a taxation year, a non-resident person

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

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

[The text of the section in existence in 1969 and 1970 was identical to the section in the current Act.]

In considering whether the plaintiff was "soliciting orders" in Canada, I do not agree that the words can be extended to include "a mere invitation to treat." Soliciting orders means that orders must be sought and attempts made to obtain them within the jurisdiction and the word "offer", in my view, must be given its ordinary meaning in contract law, that is, a binding offer which, if accepted, would create a contract between the offeror and the offeree. This becomes all the more evident when one considers that the question at common

une circonscription juridique, il ne suffit pas d'y obtenir des commandes, si les ventes sont faites éventuellement à l'extérieur de ladite circonscription (voir *Grainger and Son c. Gough (Surveyor of Taxes)*³). En l'absence de toute autre preuve selon laquelle une personne exerçait un commerce dans un endroit donné, l'endroit où l'on passe les contrats constitue un élément concluant (voir *Geigy (Canada) Ltd. c. Commissioner, Social Services Tax*⁴).

Les avocats des deux parties ont convenu qu'il n'y avait pas vraiment à tenir compte, en l'espèce, de la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique*⁵ puisqu'elle est applicable seulement si la demanderesse exploitait une entreprise au Canada, ou si elle recevait des profits provenant d'entreprises industrielles ou commerciales au Canada. L'alinéa b) de l'article 253 de la nouvelle loi modifie dans une certaine mesure la *common law*, et il s'agit de savoir si les faits, dans la présente cause, tombent sous le coup des dispositions de cet article, qui se lit comme suit:

253. Lorsque, dans une année d'imposition, une personne non résidente a

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

elle est réputée, aux fins de la présente loi, avoir exploité une entreprise au Canada pendant l'année.

[Le texte de cet article, tel qu'il existait en 1969 et en 1970, était identique au même article dans la nouvelle loi.]

En réfléchissant à la question de savoir si la demanderesse [TRADUCTION] «sollicitait des commandes» au Canada, je ne pense pas que cette expression puisse aussi signifier [TRADUCTION] «une simple invitation à quelqu'un à faire du commerce.» Le fait de solliciter des commandes implique la recherche de clients et ce, dans les limites de la circonscription juridique; à mon avis, on doit donner au verbe «offrir» le sens qu'il a ordinairement dans le droit des obligations contractuelles, c'est-à-dire, celui d'une offre obligatoire laquelle,

³ (1890-98) 3 T.C. 462 at 465, 466 and 467.

⁴ [1969] C.T.C. 79 at 84.

⁵ S.C. 1943-44, 7-8 Geo. VI, c. 21.

³ (1890-98) 3 T.C. 462 à 465, 466 et 467.

⁴ [1969] C.T.C. 79 à 84.

⁵ S.C. 1943-44, 7-8 Geo. VI, c. 21.

law depended specifically on the existence of a binding contract and that the section was intended to amend the former common law to the effect that the contract need not be made within the jurisdiction (see *Partridge v. Crittenden*⁶). From a glance at the evidence in this case, which I have summarized above, it is abundantly clear that no offer was obtained and no attempt was made to obtain any in Canada and it is equally clear that nothing was offered for sale in Canada either through an agent or otherwise. One must therefore conclude that the real estate business of the plaintiff was not being carried on in Canada even within the extended meaning given to that term by section 253(b).

The only activity carried on in Canada by the plaintiff was that of attempting to induce Canadians to visit Sudden Valley in the hope that some might eventually become interested in buying property there. There was no Canadian income from this business undertaking and the payment of interest on the agreements resulting from its United States real estate business is without a doubt much too remote from the Canadian activities.

The appeal therefore fails and the plaintiff's claim is dismissed with costs.

⁶ [1968] 2 All E.R. 421 at 423 and 424.

si elle est acceptée, constituerait un contrat entre l'offrant et la personne à qui l'offre est faite. Cela devient d'autant plus évident lorsqu'on considère qu'en *common law* cette question est fondée entièrement sur l'existence d'un contrat qui engage les parties et que cet article avait pour but de modifier la *common law* antérieure de façon à ce qu'il ne soit pas nécessaire de passer le contrat dans les limites de la circonscription juridique (voir *Partridge c. Crittenden*⁶). En consultant brièvement la preuve dans cette cause, preuve que j'ai résumée ci-dessus, il devient tout à fait clair qu'aucune offre n'a été obtenue et qu'aucun effort n'a été fait pour en obtenir au Canada; il est également clair que rien n'a été mis en vente au Canada, soit par un mandataire ou autrement. En conséquence, il faut conclure que la demanderesse n'exerçait pas le commerce de la vente d'immeubles au Canada, même en tenant compte du sens élargi que donne à ce terme l'alinéa b) de l'article 253.

Les seules activités qu'exerçait la demanderesse au Canada consistaient à inciter les canadiens à visiter Sudden Valley, dans l'espoir que certains se décident éventuellement à y acheter une propriété. Cette activité commerciale ne produisit aucun revenu canadien et le paiement des intérêts, en vertu des ententes provenant du commerce d'immeubles de la demanderesse aux États-Unis, est assurément beaucoup trop éloignée des opérations canadiennes.

L'appel de la demanderesse doit donc être rejeté avec dépens.

⁶ [1968] 2 All E.R. 421 à 423 et 424.