

T-3304-77

T-3304-77

Farmparts Distributing Ltd. (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

and

T-3305-77

T-3305-77

Farmparts Distributing Ltd. (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)Trial Division, Gibson J.—Saskatoon, March 29;
Ottawa, May 10, 1979.

Income tax — Non-residents — Withholding tax — Amount paid by Canadian distribution company to U.S. company for exclusive right to buy machine for re-sale to sub-distributors, their concept of merchandising, and trade name and logos — Purchase price of any machine not included in amounts paid — On re-sale to sub-distributors, only the machine came from U.S. company — Whether or not payments made to U.S. company subject to 15% tax pursuant to s. 212(1)(d) — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 212(1)(d).

Plaintiff, by notices of assessment, was levied tax equivalent to 15% of two amounts paid by it to Wonder International Limited of New Jersey, U.S.A., on the premise that such amount should have been withheld and paid as income tax. The amounts paid by plaintiff were for the exclusive right to purchase exhaust pipe bending machines for re-sale to sub-distributors, the concept of merchandising replacement muffler systems, and the use of trade name and logos but did not include any of the purchase price of any machines bought. On re-sale to its sub-distributors, plaintiff sold not only the machine, but also an advertising programme, a sign, decals and opening inventory: only the machine came from the U.S. company. The issue is whether the payments made by plaintiff to the U.S. company pursuant to the contracts are subject to 15% tax imposed by paragraph 212(1)(d) in the 1976 taxation year.

Held, the action is allowed. The words “rent, royalty or . . . [other] similar payment” used in paragraph 212(1)(d) require a determination categorizing the payments made in every case because the basic scheme and concept of the present *Income Tax Act* is that all categories of specific factual situations are provided for in its charging provisions. Therefore, in all of the subparagraphs of paragraph 212(1)(d) (except 212(1)(d)(v)), what is contemplated is payment on income account. Subparagraph 212(1)(d)(i) is the only applicable subparagraph. The only thing that Farmparts obtained from the U.S. company for

Farmparts Distributing Ltd. (Demanderesse)

a c.

La Reine (Défenderesse)

et

b

Farmparts Distributing Ltd. (Demanderesse)

c.

c **La Reine (Défenderesse)**Division de première instance, le juge Gibson—
Saskatoon, le 29 mars; Ottawa, le 10 mai 1979.

Impôt sur le revenu — Non-résidents — Retenues aux fins de l'impôt — Somme versée par le distributeur canadien à la compagnie américaine pour le droit exclusif d'achat de la machine aux fins de revente aux revendeurs, de sa technique de commercialisation, de son nom commercial et de sa marque de fabrique — Le prix d'achat des machines n'est pas compris dans cette somme — De tous les articles revendus aux revendeurs, seule la machine provenait de la compagnie américaine — Il s'agit de savoir si les montants versés à la compagnie américaine sont assujettis à l'impôt de 15 p. 100 que prévoit l'art. 212(1)d) — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 212(1)d).

Aux termes de cotisations d'impôt, la demanderesse était tenue de payer une somme équivalant à 15 p. 100 de deux montants qu'elle avait versés à Wonder International Limited dans le New Jersey (États-Unis), somme qu'elle aurait dû retenir aux fins de l'impôt sur le revenu. Les montants versés par la demanderesse lui assuraient le droit exclusif d'acheter des cintreuses de tuyaux d'échappement aux fins de revente à ses propres distributeurs, la conception de commercialisation des systèmes d'échappement de rechange, l'usage des nom et marque de fabrique, mais ne couvraient pas le prix d'achat des machines elles-mêmes. La demanderesse revend à ses distributeurs non seulement la machine, mais encore un programme de publicité, une enseigne, des décalcomanies et un premier stock: seule la machine provenait de la compagnie américaine. Il s'agit de savoir si les montants versés par la demanderesse à la compagnie américaine conformément à leur accord sont assujettis à l'impôt de 15 p. 100 que prévoit l'alinéa 212(1)d) pour l'année d'imposition 1976.

Arrêt: l'action est accueillie. Les termes «loyer, . . . redevance ou . . . semblable paiement» figurant à l'alinéa 212(1)d) requièrent que la nature du paiement soit déterminée dans chaque cas, car la *Loi de l'impôt sur le revenu* en vigueur a été conçue de façon à prévoir expressément tous les cas où il y a assujettissement à l'impôt. A cet égard, l'alinéa 212(1)d), à l'exception du sous-alinéa 212(1)d)(v), traite exclusivement des paiements à titre de revenu. Le sous-alinéa 212(1)d)(i) est le seul applicable en l'espèce. En échange de paiements effectués conformément à cet alinéa, à savoir des paiements faits à titre

these payments which fit within the concept of this subparagraph—payments on income account, and therefore within the charging provision and subject to income tax—was the right to use the name, logo and other things arising out of the U.S. company's apparent failure to prohibit Farmparts from allowing its sub-distributors from using them. Plaintiff, in evidence, has established that the assumptions for the assessments are not correct in part and therefore is entitled to relief. Further, there was an onus of allocation on the Minister to establish what part of the payments were for "things" within the meaning of the charging provisions of subparagraph 212(1)(d)(i) and so subject to assessment for income tax which was not discharged. The plaintiff, therefore, is entitled to succeed in full.

Harry Ferguson (Motors), Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue (1951) 33 T.C. 15, discussed.

ACTION.

COUNSEL:

D. H. Wright, Q.C. for plaintiff.
J. R. Power and R. G. Ventura for defendant.

SOLICITORS:

MacDermid & Company, Saskatoon, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

GIBSON J.: Farmparts Distributing Ltd. of Saskatchewan, Canada by notices of assessment for income tax dated November 26, 1976 and April 29, 1976 was levied tax equivalent to 15% of two amounts paid by it to Wonder International Limited of New Jersey, U.S.A., on the premise that such should have been withheld and paid as income tax.

This is a hearing on common evidence of the appeals from both these assessments.

Farmparts entered into two agreements with Wonder International dated respectively March 1, 1976 (Exhibit 1) and May 25, 1976 (Exhibit 2); and Farmparts paid Wonder International \$115,000 U.S. in respect of the agreement Exhibit 1 and \$75,000 U.S. in respect of the agreement Exhibit 2.

de revenu et, par suite, tombant dans le domaine d'application des dispositions portant assujettissement à l'impôt sur le revenu, Farmparts n'a obtenu de la compagnie américaine que le droit d'utiliser le nom commercial, la marque de fabrique ainsi que toute autre chose dont elle n'a manifestement pas interdit l'usage aux distributeurs de Farmparts. La demanderesse a établi que les cotisations ont été fondées sur des conclusions en partie erronées et a donc droit à un redressement. En outre, c'est au Ministre qu'il incombait d'établir la fraction des paiements faite au titre des «choses» au sens des dispositions portant assujettissement à l'impôt du sous-alinéa 212(1)d)(i), donc assujettie à l'impôt sur le revenu qui n'aurait pas été payé. La demanderesse est donc pleinement fondée en sa demande.

Arrêt analysé: *Harry Ferguson (Motors), Ltd. c. Commissioners of Inland Revenue* (1951) 33 T.C. 15.

ACTION.

AVOCATS:

D. H. Wright, c.r. pour la demanderesse.
J. R. Power et R. G. Ventura pour la défenderesse.

PROCUREURS:

MacDermid & Company, Saskatoon, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE GIBSON: Aux termes de deux avis de cotisation d'impôt sur le revenu en date respectivement du 26 novembre 1976 et du 29 avril 1976, Farmparts Distributing Ltd., domiciliée en Saskatchewan (Canada) était tenue au paiement d'une somme équivalant à 15 p. 100 de deux montants par elle versés à Wonder International Limited dans le New Jersey (États-Unis), somme qu'elle aurait dû retenir aux fins de l'impôt sur le revenu.

Les appels formés contre les deux cotisations sont entendus conjointement sur preuve commune.

Farmparts a conclu deux accords avec Wonder International, l'un en date du 1^{er} mars 1976 (pièce 1) et l'autre en date du 25 mai 1976 (pièce 2), à la suite desquels elle lui avait versé respectivement 115,000 \$ÉU et 75,000 \$ÉU.

What Farmparts obtained from Wonder International pursuant to the agreements Exhibit 1 and Exhibit 2 was:

1. the exclusive right to purchase from Wonder International its "Wonder Matic" pipe bending machine (to bend stock or universal exhaust pipes for replacement of exhaust systems for American automobiles) for re-sale to others by Farmparts in Manitoba, Saskatchewan, Alberta, British Columbia, Northwest Territories, Yukon and Alaska;
2. the concept or technique of merchandising these replacement muffler systems using this "Wonder Matic" machine; and
3. certain use of the "Wonder Muffler" trade name and logos of Wonder International.

The payments made pursuant to Exhibits 1 and 2 did not entitle Farmparts to receive without charge any "Wonder Matic" machines. Instead Farmparts had to buy each machine from Wonder International and pay for each. These machines in turn Farmparts re-sold to its sub-distributors. Farmparts, however, did not purchase anything else from Wonder International except the machines and was not required to do so.

Farmparts in re-selling to its sub-distributors sold them not only a machine but also a so-called "package" it devised on its own and for which these sub-distributors paid \$17,950. These sub-distributors obtained with their "package":

1. one "Wonder Matic" pipe bending machine with all the dies etc., to enable them to make universal exhaust pipes fit the exhaust systems of all American cars, together with a card deck showing the various degrees of bend required to enable the exhaust pipes to be bent to fit these cars;
2. an opening advertising programme (prepared by the advertising agency of Farmparts);
3. an inventory of certain business forms;
4. "Wonder" decals of its logo;
5. a sign; and

En vertu des accords, Farmparts a obtenu de Wonder International:

1. le droit exclusif d'achat chez Wonder International de cintruses de tubes «Wonder Matic», aux fins de revente dans les provinces du Manitoba, de la Saskatchewan, de l'Alberta, de la Colombie-Britannique, dans les territoires du Nord-Ouest et du Yukon, et en Alaska (il s'agit de machines servant au cintrage de tuyaux d'échappement de rechange de modèle universel, adaptables au système d'échappement des voitures américaines);
2. la conception ou la technique de commercialisation des systèmes d'échappement de rechange fabriqués à l'aide des cintruses «Wonder Matic»; et
3. l'usage du nom commercial «Wonder Muffler» et des marques de fabrique de Wonder International.

Les versements effectués en vertu des accords précités ne donnaient pas à Farmparts le droit de recevoir sans frais des machines «Wonder Matic». Au contraire, elle devait acheter à Wonder International chaque cintruse qu'elle revendait à ses propres distributeurs. A part les cintruses, Farmparts n'a acheté rien d'autre à Wonder International, et elle n'avait pas l'obligation de le faire.

Farmparts ne revendait pas à ses propres distributeurs la cintruse seule mais un «marché global» au prix de \$17,950 et comprenant les articles suivants:

1. une cintruse de tubes «Wonder Matic», avec toutes les matrices, etc., permettant d'adapter les tuyaux d'échappement de modèle universel au système d'échappement des automobiles américaines, en même temps qu'un jeu de cartes indiquant les différents angles de cintrage requis pour les adaptations;
2. un programme de publicité de lancement (préparé par l'agence publicitaire de Farmparts);
3. un stock de certaines formules d'affaires;
4. des décalcomanies de la marque «Wonder»;
5. une enseigne; et

6. an opening inventory of exhaust pipes, shackles and other parts necessary to complete the installation replacement muffler systems in cars.

Of all the parts of this "package", only the exhaust pipe bending "Wonder Matic" machine came from Wonder International.

These sub-distributors who were sold the so-called "package" by Farmparts were permitted to use the trade mark "Wonder Muffler" and logos of Wonder International apparently without objection by Wonder International. No effective control of such use was required by Wonder International. But according to clause 17 in each of the agreements, Exhibits 1 and 2, which are entitled "Procedures Upon Termination" (of the agreements), the only matter or thing that is mentioned is the trade name "Wonder Muffler" and logo and labels relating to Wonder International. This clause in each of the agreements requires Farmparts to cease to use the trade name and to return to Wonder International any forms of advertising matter or manuals and bulletins. (It is not necessary for the purpose of these appeals to express any opinion as to what would be "left" to "return" to Wonder International in so far as the trade mark "Wonder Muffler" is concerned in view of the use made of the trade mark by Farmparts and its sub-distributors apparently with the tacit consent of Wonder International.)

The issue in each of the appeals is whether or not the respective payments of \$115,000 U.S. and \$75,000 U.S. made by Farmparts to Wonder International are subject to the 15% tax imposed by paragraph 212(1)(d) of the *Income Tax Act* in the taxation year 1976.

Paragraph 212(1)(d) of the *Income Tax Act* reads as follows:

212. (1) Every non-resident person shall pay an income tax of 25% [15% for the purpose of these appeals] 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

(i) for the use of or for the right to use in Canada any property, invention, trade name, patent, trade mark, design

6. un premier stock de tuyaux d'échappement, d'anneaux d'accouplement et d'autres pièces nécessaires à l'installation du système d'échappement de rechange à bord des automobiles.

De tous les articles formant ce marché global, seule la cintrreuse de tubes «Wonder Matic» provenait de Wonder International.

Ces distributeurs, qui achetaient ce «marché global» à Farmparts, pouvaient utiliser la marque de commerce «Wonder Muffler» ainsi que l'emblème de Wonder International, manifestement sans aucune opposition de la part de cette compagnie. Celle-ci n'exigeait aucun contrôle de cette utilisation. Mais dans les deux accords classés pièces 1 et 2, la clause 17 intitulée [TRADUCTION] «Mesures applicables en cas de résiliation» (des accords) mentionne seulement le nom commercial «Wonder Muffler», et les marques et étiquettes de Wonder International. Dans chacun de ces deux accords, cette clause prévoit que Farmparts cessera d'utiliser le nom commercial et restituera à Wonder International tous documents, manuels et bulletins publicitaires. (Aux fins des appels en instance, il n'est pas nécessaire, pour ce qui est de la marque de fabrique «Wonder Muffler», de se demander ce qu'il «reste» à «restituer» à Wonder International, compte tenu de l'utilisation qu'en font Farmparts et ses distributeurs, manifestement avec le consentement tacite de Wonder International.)

En l'espèce, le litige porte sur la question de savoir si les montants respectifs de 115,000 \$ÉU et de 75,000 \$ÉU versés par Farmparts à Wonder International sont assujettis à l'impôt de 15 p. 100 que prévoit l'alinéa 212(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1976.

Cet alinéa porte:

212. (1) Toute personne non résidante doit payer un impôt sur le revenu de 25% [15% dans les présents appels] sur toute somme qu'une personne résidant au Canada lui paie ou porte à son crédit, ou est réputée en vertu de la Partie I lui payer ou porter à son crédit, au titre ou en paiement intégral ou partiel

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

(i) en vertu d'utiliser, ou d'obtenir le droit d'utiliser, au Canada, des biens, inventions, appellations, brevets, mar-

or model, plan, secret formula, process or other thing whatever,

(ii) for information concerning industrial, commercial or scientific experience where the total amount payable as consideration for such information is dependent in whole or in part upon

(A) the use to be made thereof or the benefit to be derived therefrom,

(B) production or sales of goods or services, or

(C) profits,

(iii) for services of an industrial, commercial or scientific character performed by a non-resident person where the total amount payable as consideration for such services is dependent in whole or in part upon

(A) the use to be made thereof or the benefit to be derived therefrom,

(B) production or sales of goods or services, or

(C) profits,

but not including a payment made for services performed in connection with the sale of property or the negotiation of a contract,

(iv) made pursuant to an agreement between a person resident in Canada and a non-resident person under which the non-resident person agrees not to use or not to permit any other person to use any thing referred to in subparagraph (i) or any information referred to in subparagraph (ii), or

(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,

but not including

(vi) a royalty or similar payment on or in respect of a copyright,

(vii) a payment in respect of the use by a railway company of a property that is railway rolling stock as defined in the definition "rolling stock" in section 2 of the *Railway Act*

(A) if the payment is made for the use of that property for a period or periods not expected to exceed in the aggregate 90 days in any 12 month period, or

(B) in any other case, if the payment is made pursuant to an agreement in writing entered into before November 19, 1974;

(viii) a payment made under a *bona fide* cost-sharing arrangement under which the person making the payment shares on a reasonable basis with one or more non-resident persons research and development expenses in exchange for an interest in any or all property or other things of value that may result therefrom,

(ix) a rental payment for the use of or the right to use outside Canada any corporeal property, or

ques de commerce, dessins ou modèles, plans, formules secrètes, procédés de fabrication, ou toute autre chose,

(ii) pour des renseignements relatifs à des connaissances industrielles, commerciales et scientifiques lorsque la somme totale payable à titre de contrepartie pour ces renseignements dépend en totalité ou en partie

(A) de l'utilisation qui doit en être faite ou de l'avantage qui doit en être tiré,

(B) de la production ou de la vente de marchandises ou de services, ou

(C) des bénéfices,

(iii) pour des services de nature industrielle, commerciale ou scientifique, rendus par une personne qui est un non-résident lorsque la somme totale payable à titre de contrepartie pour ces services dépend en totalité ou en partie

(A) de l'utilisation qui doit en être faite ou de l'avantage qui doit en être tiré,

(B) de la production ou de la vente de marchandises ou de services, ou

(C) des bénéfices,

mais à l'exclusion d'un paiement effectué pour des services fournis pour la vente de biens ou la négociation d'un contrat,

(iv) conformément à un accord entre une personne qui est un résident du Canada et une personne qui est un non-résident, en vertu duquel cette dernière convient de ne pas utiliser et de ne permettre à aucune autre personne d'utiliser une chose mentionnée au sous-alinéa (i) ou les renseignements dont il est fait mention au sous-alinéa (ii), ou

(v) qui dépendait de l'utilisation de biens situés au Canada, ou d'une production tirée de ces 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,

mais à l'exclusion

(vi) d'une redevance ou d'un semblable paiement afférent à un droit d'auteur,

(vii) d'un paiement relativement à l'emploi, par une compagnie de chemins de fer, d'un bien qui fait partie du matériel roulant selon la définition de «matériel roulant» à l'article 2 de la *Loi sur les chemins de fer*

(A) si ce paiement est fait pour l'emploi de ce bien pendant une ou plusieurs périodes dont la durée totale présumée ne doit pas dépasser 90 jours dans toute période de 12 mois, ou,

(B) dans tout autre cas, si ce paiement est fait conformément à un accord écrit conclu avant le 19 novembre 1974;

(viii) d'un paiement effectué en vertu d'un accord, conclu de bonne foi, relatif au partage des frais et en vertu duquel la personne effectuant le paiement partage sur une base raisonnable, avec une ou plus d'une personne qui sont des non-résidents, des frais de recherche et de développement appliqués en échange d'un droit portant sur tous les biens ou toutes les autres choses de valeur qui peuvent en résulter,

(ix) d'un loyer en vue d'utiliser ou d'obtenir le droit d'utiliser en dehors du Canada tout bien corporel, ou

(x) any payment made to a person with whom the payer is dealing at arm's length, to the extent that the amount thereof is deductible in computing the income of the payer under Part I from a business carried on by him in a country other than Canada;

The words "rent" or "royalty" are not defined in paragraph 212(1)(d) of the *Income Tax Act* or elsewhere in the Act.

Subsection 212(1) of the Act is a charging provision. If these amounts are payments within the meaning of paragraph 212(1)(d), these appeals fail, and contrariwise.

Farmparts was incorporated under the laws of the Province of Saskatchewan, Canada, on December 9, 1974. Its business includes the sale and distribution of farm machinery and farm and automotive parts. In its distribution business it made contract arrangements with thirty-one (31) sub-distributors who bought its so-called "package" above referred to, and after that replacement parts inventory.

Wonder International is a Delaware corporation of New Jersey, U.S.A. It manufactured and sold the machine called "Wonder Matic" which was an exhaust pipe bending machine which enabled an operator of it to make universal exhaust pipes fit the exhaust systems of any American automobile.

This concept of merchandising replacement muffler systems for automobiles is relatively new.

Before that and for many years parts for replacement muffler systems for American automobiles were supplied by the various franchised dealers of the various automobile manufacturers. The replacement systems were installed by authorized dealers of these automobile manufacturers or by private repair shops or service stations which latter would obtain the muffler parts for replacement from such authorized automobile dealers.

In recent years however, at least two companies and now more, established and operate in many cities and towns a specialized muffler replacement

(x) tout paiement fait à une personne avec laquelle le payeur n'a aucun lien de dépendance, dans la mesure où le montant de ce paiement est déductible lors du calcul du revenu que le payeur tire, en vertu de la Partie I, d'une entreprise qu'il exploite dans un autre pays que le Canada;

^a Les mots «loyer» et «redevance» ne sont définis à l'alinéa 212(1)d) ni nulle part ailleurs dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

^b Le paragraphe 212(1) de la Loi est une disposition portant assujettissement à l'impôt. Si les montants en cause constituent des paiements au sens de l'alinéa 212(1)d), les appels ne peuvent être accueillis, et inversement, les appels sont recevables dans le cas contraire.

^c Farmparts a été constituée le 9 décembre 1974 sous le régime des lois de la province de Saskatchewan (Canada). Son entreprise consiste à vendre et à distribuer des machines agricoles, des pièces détachées pour ces machines et des pièces détachées d'automobiles. En ce qui concerne son entreprise de distribution, elle a conclu des accords avec trente et un (31) distributeurs qui achètent ses «marchés globaux» susmentionnés et subséquemment des stocks de pièces de rechange.

^d Wonder International est une compagnie du Delaware, installée au New Jersey (États-Unis). Elle fabrique et vend une cintreuse de tubes appelée «Wonder Matic» grâce à laquelle l'opérateur peut adapter les tuyaux d'échappement de modèle universel au système d'échappement des automobiles américaines.

^e Il s'agit d'une conception relativement nouvelle de commercialisation des systèmes d'échappement de rechange pour les automobiles.

^f Pendant très longtemps, les pièces de rechange des systèmes de silencieux de voitures américaines étaient fournies par les concessionnaires des constructeurs de ces voitures. L'installation était faite par les concessionnaires, par des ateliers privés de réparation ou par des postes de distribution d'essence, auxquels ces pièces de rechange étaient fournies par les concessionnaires autorisés.

^g Récemment, au moins deux compagnies bientôt suivies par d'autres, se sont établies comme entreprise spécialisée dans l'installation des systèmes

business. Two of the prominent ones are Midas Muffler and Speedy Muffler. They obtain their inventory from certain plants in Canada. Midas and Speedy at each of their locations stock a considerable inventory of muffler pipes, mufflers, shackles, etc.

The subject merchandising concept for replacement muffler systems was different from either of the two concepts of merchandising referred to above.

Wonder International manufactured this machine which enabled an operator to bend universal exhaust pipes to the required angle so that they fitted the exhaust systems of any American automobile thereby eliminating the necessity of a vendor and installer of replacement muffler systems carrying and having a large inventory of muffler exhaust pipe. Small service stations, small garages and any other establishments by buying and using this machine could establish and operate an "added on" division of their businesses without the necessity of being required to have and using large amounts of working capital for inventories of exhaust pipes and other necessary parts to carry on such a business. That was the big feature of this machine and the merchandising concept.

During all material times, no exhaust pipe bending machine was manufactured in Canada. Consequently, this Wonder International machine came into Canada duty free. That, however, is not the situation today. According to the evidence there are at least two manufacturers of exhaust pipe bending machines in Canada, and so the advantage (whatever it may have been, or thought to have been) of buying this Wonder International machine no longer exists.

Pursuant to Exhibits 1 and 2 and not in issue in these appeals, Farmparts also had to pay Wonder International pursuant to clause 8 in each of the agreements a royalty (within the meaning of "royalty" in paragraph 212(1)(d) of the *Income Tax Act*) in "the sum of Five (5%) Percent of . . . (its) gross receipts". Farmparts paid Wonder International royalty payments under these provisions and deducted and paid the requisite income tax for a year or two but has ceased now, according to the

d'échappement de rechange, dans plusieurs villes. Midas Muffler et Speedy Muffler sont les deux compagnies les plus connues. Leur stock provient de certaines usines canadiennes. Dans leurs établissements, Midas et Speedy ont un stock considérable de tuyaux et de pots d'échappement, d'anneaux d'accouplement, etc.

La commercialisation des systèmes d'échappement de rechange de la demanderesse diffère de la technique appliquée par les deux firmes susmentionnées.

La machine fabriquée par Wonder International permet à un opérateur de cintrer les tuyaux d'échappement de modèle universel selon la courbe voulue afin de les adapter au système d'échappement de n'importe quelle voiture américaine; ainsi les vendeurs-installateurs de systèmes d'échappement de rechange ne sont plus obligés de garder en stock de larges quantités de tuyaux et de pots d'échappement. Équipés de cette machine, des petits postes d'essence, de petits garages ainsi que tout autre établissement pourraient ajouter une nouvelle activité à leur entreprise sans avoir à immobiliser une partie substantielle de leur fonds de roulement dans un stock de tuyaux et d'autres pièces nécessaires. Telle est la caractéristique première de cette machine, servant de base à une stratégie de commercialisation.

Pendant toute la période en cause, aucune cintrreuse de ce genre n'a été fabriquée au Canada. En conséquence, la machine de Wonder International a été importée sans droits de douane. Mais la situation n'est plus la même aujourd'hui. Il appert que deux fabricants au moins produisent au Canada des cintrreuses de tuyaux d'échappement de sorte qu'il n'y a aucun avantage à importer des machines de Wonder International (quel qu'ait été cet avantage, réel ou imaginaire).

Autre point qui ressort des pièces et qui n'est pas en litige: Farmparts devait payer à Wonder International, en vertu de la clause 8 des accords, une redevance (au sens de l'alinéa 212(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de [TRADUCTION] «cinq pour cent (5 p. 100) de . . . (ses) recettes brutes». Farmparts a versé à Wonder International les redevances prévues à cette clause, en a déduit la retenue nécessaire et a payé l'impôt sur le revenu y afférent pendant un ou deux ans; mais il

evidence, because Wonder International apparently is no longer in business.

The pleadings, especially the assumptions in the defence on which issue was joined, require specially a determination of whether or not each of the payments made by Farmparts to Wonder International in respect of the agreements, Exhibits 1 and 2, was or was not "rent, royalty or a similar payment" within the meaning of paragraph 212(1)(d) of the *Income Tax Act*.

That paragraph also employs the following words in an attempt to better categorize such payments, namely: "including, but not so as to restrict the generality of the foregoing, any payment (i) for the use of or for the right to use in Canada any property, invention, trade name, patent, trade mark, design or model, plan, secret formula, process or other thing whatever".

Counsel for the defendant submits that each of these payments by Farmparts to Wonder International a non-resident person was within the meaning of one or more of the following things in that subparagraph, namely: "for the use of or for the right to use in Canada . . . property . . . trade name . . . or other thing whatever".

Counsel for the plaintiff, among other things, submits that the *ejusdem generis* rule should be employed in considering all the words used in this paragraph of the Act to assist in determining whether each of these payments should be considered as a payment falling within the meaning of "rent, royalty or . . . [other] similar payment"; and that in so employing this rule one should find that they are outside such meaning because that paragraph refers to and charges only payments made on income account not on capital account. (Cf. *Murray (Inspector of Taxes) v. Imperial Chemical Industries, Ltd.*¹)

The words "rent, royalty or . . . [other] similar payment" used in paragraph 212(1)(d) of the *Income Tax Act* require a determination categorizing the payments made in every case. This is so because the basic scheme and concept of the present *Income Tax Act* is that all categories of specific factual situations are provided for in its

appert qu'elle a cessé tout versement parce que selon toute évidence, Wonder International a cessé toute activité.

Les plaidoiries, en particulier les allégations de la défense qui ont abouti à la mise en l'état de l'affaire, nous obligent à déterminer si chacun des versements effectués par Farmparts à Wonder International, en vertu des accords classés pièces 1 et 2, constitue «[un] loyer, [une] . . . redevance ou . . . un semblable paiement» au sens de l'alinéa 212(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Pour mieux définir la nature de ces versements, cet alinéa précise: «y compris, mais sans restreindre la portée générale de ce qui précède, tout paiement fait (i) en vertu d'utiliser, ou d'obtenir le droit d'utiliser, au Canada, des biens, inventions, appellations, brevets, marques de commerce, dessins ou modèles, plans, formules secrètes, procédés de fabrication, ou toute autre chose».

L'avocat de la défenderesse fait valoir que chacun des versements effectués par Farmparts à Wonder International, personne non résidente, tombe dans l'une ou l'autre des catégories prévues à ce sous-alinéa, à savoir « . . . utiliser ou . . . obtenir le droit d'utiliser, au Canada, des biens . . . marques de commerce . . . ou toute autre chose».

L'avocat de la demanderesse soutient, entre autres, qu'il faut appliquer la règle *ejusdem generis* à l'analyse de tous les termes figurant à cet alinéa de la Loi pour établir si chacun de ces paiements tombe dans la catégorie «du loyer, de la redevance ou d'un semblable paiement»; que par application de cette règle, les paiements litigieux ne tombent pas dans cette catégorie car cet alinéa se rapporte aux versements de revenu et non de capital. (Voir *Murray (Inspector of Taxes) c. Imperial Chemical Industries, Ltd.*¹)

Les termes « . . . loyer, . . . redevance ou . . . semblable paiement» figurant à l'alinéa 212(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* requièrent que la nature du paiement soit déterminée dans chaque cas. Il en est ainsi parce que la Loi a été conçue de façon à prévoir expressément tous les cas où il y a

¹ [1967] 2 All E.R. 980 at 981.

¹ [1967] 2 All E.R. 980, à la page 981.

charging provisions. In other words, everything is considered to be covered.

This is a fundamental change from the basic scheme and concept of the previous Act which employed general language in its charging provisions. It dealt with principles and standards. It left for judicial decision whether a particular factual situation fell within or without such general language in the charging provisions.

Therefore, in considering the categorization of the payments made in this case, it appears that in all of the subparagraphs of section 212(1)(d) of the *Income Tax Act* (except subparagraph 212(1)(d)(v)) what is contemplated is payments on income account. It appears also that subparagraph 212(1)(d)(i) only may be applicable in these appeals. It appears also that the subject payments were lump sum payments, made once and for all, but that feature in the subject cases is not of material assistance in determining the categorization of such payments.

As is commented upon in such texts as *Whiteman and Wheatcroft on Income Tax*, 2nd ed., and as was said in *Harry Ferguson (Motors), Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*² by Lord MacDermott C.J., at page 42, the problem of deciding what features or characteristics distinguish “an income receipt from a capital receipt” is a difficult question of fact:

During the debate many cases were cited in which a decision was reached as to whether particular payments were capital or income There is so far as we are aware no single infallible test for settling the vexed question where a receipt is of an income or a capital nature. Each case must depend upon its particular facts and what may have weight in one set of circumstances may have little weight in another. Thus the use of the words “income” and “capital” is not necessarily conclusive; what is paid out of profits may not always be income; and what is paid as consideration for a capital asset may on occasion be received as income. One has to look to all the relevant circumstances and reach a conclusion according to their general tenor and combined effect.

But this does not hold true of payments, although the problem of deciding whether a payment is on income account or on capital account is also a question of fact. In the case of payments the difficulty experienced in the case of receipts of “no

assujettissement à l'impôt. En d'autres termes, tout devrait être prévu.

Il s'agit d'un revirement par rapport à la Loi précédente dont les dispositions portant assujettissement à l'impôt étaient formulées en termes génériques. L'ancienne Loi définissait les principes et les normes, laissant aux tribunaux saisis le soin de conclure si le libellé général de ces dispositions s'appliquait à tel ou tel cas d'espèce.

En conséquence, lorsqu'il s'agit de déterminer la nature des paiements en cause, il appert que l'alinéa 212(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (sauf le sous-alinéa 212(1)d)(v)) traite exclusivement des paiements à titre de revenu. Il appert également que seul le sous-alinéa 212(1)d)(i) est applicable aux présents appels. Il s'agit, en l'espèce, de paiements forfaitaires, faits une fois pour toutes, mais cette particularité ne contribue en rien à la détermination de la nature de ces paiements.

Selon les auteurs tels que *Whiteman and Wheatcroft on Income Tax* (2^e édition) et selon la jurisprudence que représente l'arrêt *Harry Ferguson (Motors), Ltd. c. Commissioners of Inland Revenue*² rendu par le lord juge en chef MacDermott à la page 42, la distinction entre [TRADUCTION] «recettes de revenu et recettes de capital» est une question de fait difficile à trancher:

[TRADUCTION] Pendant les débats, les parties ont cité un grand nombre de cas où il s'agissait de décider si des paiements spécifiques étaient des versements de revenu ou de capital A ma connaissance, il n'y a aucun critère infallible pour résoudre le problème épineux de la distinction entre recettes de revenu et recettes de capital. Chaque cas d'espèce doit être instruit selon les faits de la cause, et ce qui est important dans un cas peut ne pas l'être dans l'autre. Ainsi l'application des notions de «revenu» et de «capital» n'est pas concluante; des versements effectués à même les bénéfices ne constituent pas toujours un revenu; et ce qu'on reçoit en échange d'un bien immobilisé peut parfois être un revenu. Il faut examiner toutes les circonstances pertinentes et arriver à une conclusion en tenant compte du contenu général et des effets combinés de ces circonstances.

Ces observations ne sont cependant pas applicables aux paiements, même si la distinction entre paiement fait à titre de revenu et paiement fait à titre de capital est également une question de fait. En ce qui concerne les paiements, on ne connaît pas la

² (1951) 33 T.C. 15.

² (1951) 33 T.C. 15.

single infallible test” to determine whether a receipt is capital or income frequently does not exist where often with respect to payments there are tests available in the context of particular facts and statutory provisions so that a payment may be more easily designated as either of an income or capital nature.

Accordingly in considering the facts disclosed in the evidence on these appeals and applying the meaning as indicated of this subparagraph to such evidence, it appears that the only thing that Farmparts obtained from Wonder International for these payments which fit within the concept of this subparagraph, namely, payments on income account (and therefore within the charging provisions and as a consequence subject to income tax) was the right to use the trade name “Wonder Muffler” and logo together with whatever “other thing” Farmparts obtained arising out of the apparent failure of Wonder International to prohibit Farmparts from telling its sub-distributors that they also could use such.

What part these payments should be allocated as being payments for such “things” on income account is impossible to determine on the evidence. The other part of these payments however, should be allocated as payments for “things” on capital account, and therefore not within the charging provisions of this paragraph. Again, what part should be so allocated is impossible to determine.

In the result, the plaintiff in evidence has established that the assumptions for the assessments are not correct in part. The plaintiff is therefore entitled to relief. (See *M.N.R. v. Pillsbury Holdings Limited*³.) Further, premised on the particular facts in this case, on the assessments made and on the pleadings, there was an onus of allocation on the Minister to establish what part of the said payments were payments for “things” within the meaning of the charging provisions of subparagraph 212(1)(d)(i) of the *Income Tax Act* and so subject to assessment for income tax which was not discharged. The plaintiff therefore is entitled to succeed in full.

Accordingly, the appeals are allowed with costs.

difficulté causée par l'absence de [TRADUCTION] «critère infallible» de distinction entre recettes de capital et recettes de revenu, car le plus souvent les critères de distinction entre capital et revenu peuvent être tirés des faits de la cause ou des dispositions légales.

En conséquence, à la lumière des faits établis en l'espèce, et par application du sens de l'alinéa susmentionné à ces faits, il appert que, en échange de paiements effectués conformément au sens de cet alinéa, à savoir des paiements faits à titre de revenu (par conséquent, tombant dans le domaine d'application des dispositions portant assujettissement à l'impôt sur le revenu), Farmparts n'a obtenu de Wonder International que le droit d'utiliser le nom commercial et la marque de fabrique «Wonder Muffler», ainsi que toute «autre chose» dont Farmparts aurait pu jouir du fait que Wonder International ne s'est pas opposée à ce que les distributeurs de Farmparts se prévalent de ce nom commercial et de cette marque de fabrique.

A la lumière des preuves administrées, il est impossible de déterminer la fraction des paiements qui revient à ces «autres choses» à titre de revenu. Mais la fraction restante doit être imputée au compte capital, donc soustraite aux dispositions de l'alinéa susmentionné, portant assujettissement à l'impôt. Cette fraction, elle aussi, est impossible à déterminer.

En conséquence, la demanderesse a établi que les cotisations ont été fondées sur des conclusions en partie erronées. Elle a donc droit à un redressement (voir *M.R.N. c. Pillsbury Holdings Limited*³). En outre, à la lumière des faits de la cause, des cotisations établies et des plaidoiries en l'espèce, c'est au Ministre qu'il incombait d'établir la fraction de ces paiements faite au titre des «choses» au sens des dispositions portant assujettissement à l'impôt du sous-alinéa 212(1)d)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, donc assujettie à l'impôt sur le revenu qui n'aurait pas été payé. La demanderesse est donc pleinement fondée en sa demande.

Par ces motifs, les appels sont accueillis avec dépens.

³ [1965] 1 Ex.C.R. 676.

³ [1965] 1 R.C.É. 676.