

A-530-79

A-530-79

The Queen (Appellant)

v.

Saint John Shipbuilding & Dry Dock Co. Ltd. (Respondent)

Court of Appeal, Thurlow C.J., Ryan J. and Kerr D.J.—Fredericton, June 2; Ottawa, July 8, 1980.

Income tax — Income calculation — Non-residents — Payments made to foreign, non-resident corporation for right to use computerized information in connection with its shipbuilding operation — Appeal from Trial Division decision that those payments did not fall within the wording of s. 106 or 212 of the Income Tax Act nor within the meaning of “rentals and royalties” as defined in the Protocol — Whether payments are amounts in respect of which non-resident tax was payable — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 106, 109; S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 212 — The Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943, S.C. 1943-44, c. 21, Articles I and II and the Protocol, clause 6(a).

This is an appeal from a decision of the Trial Division which held that three payments made to a foreign, non-resident corporation for the right to use computerized information in connection with respondent's shipbuilding operation, were amounts which did not fall within the wording of section 106 of the 1952 *Income Tax Act* as it applied to the 1971 taxation year or as the renumbered section 212 of S.C. 1970-71-72, c. 63 for the 1972 and 1973 taxation years nor within the meaning of the term “rentals and royalties” as defined in the Protocol to the Canada-U.S. Tax Convention and were exempt under its provisions. The question is whether those payments are amounts in respect of which non-resident tax was payable for the 1971, 1972 and 1973 taxation years.

Held, the appeal is dismissed. Firstly, it is not necessary to reach a definite conclusion on the point of whether the wording of subparagraph (1)(d)(i) of sections 106 and 212 of the *Income Tax Act* is broad enough to include the payments in question, since the Convention must prevail. Secondly, the payments have none of the characteristics of rentals or royalties. There is no reason to think that the word “rental”, when used in reference to property rights of the kinds enumerated in clause 6(a) of the Protocol, would connote characteristics different from those it has in its more familiar use in relation to tangible property. A rental can be paid in a lump sum, but the word is inseparable from the connotation of a payment for a term, whether fixed in time or determinable on the happening of an event or in a manner provided for, after which the right of the grantee to the property and to its use reverts to the grantor. “Royalties”, though a broad term, when used in the sense of a payment for the use of property, connotes a payment calculated by reference to the use or to the production or revenue or

La Reine (Appelante)

c.

Saint John Shipbuilding & Dry Dock Co. Ltd. (Intimée)

Cour d'appel, le juge en chef Thurlow, le juge Ryan et le juge suppléant Kerr—Fredericton, 2 juin; Ottawa, 8 juillet 1980.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Non-résidents — Versements effectués à une société étrangère non résidente pour le droit d'utiliser des données informatisées dans le cadre de l'entreprise de construction de navires de l'intimée — Appel de la décision de la Division de première instance portant que ces versements ne tombaient pas sous le coup des dispositions des art. 106 et 212 de la Loi de l'impôt sur le revenu ni ne constituaient des «loyers et redevances» au sens du protocole — Il échet de déterminer si les versements étaient assujettis à l'impôt canadien applicable aux non-résidents — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 106, 109; S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 212 — Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, S.C. 1943-44, c. 21, articles I et II et le protocole, clause 6a).

Il s'agit d'un appel d'une décision de la Division de première instance portant que trois versements effectués à une société étrangère non résidente pour le droit d'utiliser des données informatisées dans le cadre de l'entreprise de constructions de navires de l'intimée ne tombaient pas sous le coup des dispositions de l'article 106 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1952 tel qu'il s'appliquait à l'année d'imposition 1971 ni de celles de l'article 212 des S.C. 1970-71-72, c. 63, pour les années d'imposition 1972 et 1973, qu'ils ne constituaient pas des «loyers et redevances» au sens du protocole de la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis et qu'ils étaient exempts d'impôt en vertu de ses dispositions. Il échet de déterminer si ces versements étaient assujettis à l'impôt canadien applicable aux non-résidents pour les années d'imposition 1971, 1972 et 1973.

Arrêt: l'appel est rejeté. Premièrement, il n'est pas nécessaire de trancher définitivement la question de savoir si le libellé du sous-alinéa (1)d(i) des articles 106 et 212 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est assez large pour inclure les versements en question, puisque la Convention est prépondérante. Deuxièmement, les versements n'ont aucune des caractéristiques des loyers ou redevances. Il n'y a aucune raison de penser que lorsque le mot «loyer» est employé en relation avec des droits de propriété du genre de ceux qui sont énumérés à la clause 6a) du protocole, il comporterait des caractéristiques différentes de celles qu'il a dans son emploi plus fréquent relativement à des biens corporels. Un loyer peut être payé en un versement forfaitaire, mais ce terme est indissociable de l'idée d'un versement pour une période donnée, que sa durée en soit déterminée ou déterminable en fonction d'un élément futur ou selon les modalités prévues, au terme de laquelle le droit du locataire sur le bien et le droit d'en faire usage retournent au bailleur. Même si le terme «redevances» est d'une portée assez générale, lors-

profits from the use of the rights granted. Here, there was no limit as to time with respect to use or the right to use. Nor were the payments proportionate to or in any way related to use or extent of use or to revenues or profits therefrom or to a period of use. The right to use the information and to keep the physical objects supplied by the foreign corporation, as well as what was produced by using them in the computer, continued in the respondent indefinitely.

Western Electric Co. Inc. v. Minister of National Revenue [1969] 2 Ex.C.R. 175 (affirmed [1971] S.C.R. vi), referred to. *Minister of National Revenue v. Wain-Town Gas and Oil Co. Ltd.* [1952] 2 S.C.R. 377, referred to.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

L. P. Chambers, Q.C. and *C. G. Pearson* for appellants.
E. Neil McKelvey, Q.C. for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellants.
McKelvey, Macaulay, Machum & Fairweather, Saint John, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

THURLOW C.J.: The issue in this appeal¹ is whether lump sum payments of \$25,375, \$75,000 and \$81,875 made by the respondent in 1971, 1972 and 1973 respectively to Com/Code Corporation, a non-resident United States corporation, were amounts in respect of which the respondent was required by the applicable provisions of the *Income Tax Act*² to deduct and remit to the Receiver General of Canada non-resident income tax payable by Com/Code.

¹ Trial judgment [1979] 2 F.C. 743.

² For 1971 section 109 [R.S.C. 1952, c. 148], and for 1972 and 1973 renumbered section 215 [S.C. 1970-71-72, c. 63], provided in part:

109. (1) When a person pays or credits or is deemed to have paid or credited an amount on which an income tax is payable under this Part, he shall, notwithstanding any agreement or any law to the contrary, deduct or withhold therefrom the amount of the tax and forthwith remit that amount to the Receiver General of Canada on behalf of the non-resident person on account of the tax and shall submit therewith a statement in prescribed form.

(Continued on next page)

qu'il est utilisé dans le sens d'un paiement au titre de l'utilisation d'un bien, il signifie un paiement calculé en fonction de l'utilisation des droits conférés ou de la production ou des revenus ou des bénéfices tirés de leur utilisation. En l'espèce, aucune limite n'était fixée quant à la durée de l'utilisation ou du droit d'utilisation. Et les paiements n'étaient ni proportionnels ni reliés à l'utilisation ou à l'étendue de l'utilisation, ni aux revenus ou bénéfices tirés de celles-ci, ni à la durée de l'utilisation. L'intimée demeurait indéfiniment titulaire du droit d'utiliser l'information et de garder les objets matériels fournis par la société étrangère, de même que le produit résultant de leur utilisation dans l'ordinateur.

Arrêts mentionnés: *Western Electric Co. Inc. c. Le ministre du Revenu national* [1969] 2 R.C.É. 175 (confirmé à [1971] R.C.S. vi); *Le ministre du Revenu national c. Wain-Town Gas and Oil Co. Ltd.* [1952] 2 R.C.S. 377.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

L. P. Chambers, c.r. et *C. G. Pearson* pour l'appelante.
E. Neil McKelvey, c.r. pour l'intimée.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
McKelvey, Macaulay, Machum & Fairweather, Saint-Jean, pour l'intimée.

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

LE JUGE EN CHEF THURLOW: Le présent appel¹ a pour objet de déterminer si des versements forfaitaires de \$25,375, \$75,000 et \$81,875 effectués en 1971, 1972 et 1973 respectivement par l'intimée à Com/Code Corporation, société américaine non résidente, étaient des sommes à l'égard desquelles l'intimée était tenue, en vertu des dispositions applicables de la *Loi de l'impôt sur le revenu*², de déduire et de remettre au receveur général du Canada le montant d'impôt sur le revenu payable par Com/Code à titre de non-résident.

¹ Jugement de première instance [1979] 2 C.F. 743.

² Pour l'année 1971, l'article 109 [S.R.C. 1952, c. 148] et pour les années 1972 et 1973, le même article renuméroté 215 [S.C. 1970-71-72, c. 63] est rédigé en partie comme suit:

109. (1) Lorsqu'une personne paie ou crédite ou est censée avoir payé ou crédité un montant sur lequel un impôt sur le revenu est exigible aux termes de la présente Partie, elle doit, nonobstant toute convention ou toute loi à l'effet contraire, en déduire ou en retenir le montant de l'impôt et le remettre immédiatement au receveur général du Canada au nom de la personne non résidente à compte sur l'impôt et l'accompagner d'un état en la forme prescrite.

(Suite à la page suivante)

The amounts in question were paid by the respondent pursuant to a contract under which Com/Code supplied to a Canadian computer service company for the respondent (it might alternatively have been for the respondent's own computer had it had one of the kind required) tapes containing technical data or material referred to as the Autokon-I System which, when combined with input data on a specific ship's hull, produced technical data for use in the construction of the hull. The items supplied by Com/Code included, as well, users manuals and programmers manuals.

The information so obtainable by the use of the system was not secret. It was information that could have been worked out by competent technical personnel, as had formerly been necessary, by more laborious efforts and with the expenditure of much more time. Com/Code also made the system available to other shipbuilders at a price. The respondent was, however, bound by the contract to keep the information obtained by use of the system confidential and to use it only for the respondent's purposes. Subject to that, there was no contractual restriction on the respondent as to how many times or over what period of time information might be obtained or preserved or used and the amounts of the payments were in no way related to the extent of such use, or to revenues or profits attributable thereto or to the period of such use. Under the contract it was open to the respondent to continue indefinitely obtaining information from the computer and to keep the information as long and to use it as often as the respondent wished.

The contract does not purport to evidence a sale of the tapes and manuals to the respondent.

(Continued from previous page)

(5) Where a person has failed to deduct or withhold any amount as required by this section from an amount paid or credited or deemed to have been paid or credited to a non-resident person, that person is liable to pay as tax under this Part on behalf of the non-resident person the whole of the amount that should have been deducted or withheld, and is entitled to deduct or withhold from any amount paid or credited by him to the non-resident person or otherwise recover from the non-resident person any amount paid by him as tax under this Part on behalf thereof.

Les sommes en cause furent versées par l'intimée en vertu d'un contrat aux termes duquel Com/Code fournissait à une société canadienne de services informatiques pour le bénéfice de l'intimée (l'intimée aurait pu les recevoir directement si elle avait eu un ordinateur du genre requis) des bandes contenant des données techniques ou autres informations appelées le Autokon-I System qui, lorsqu'y sont ajoutées des données relatives à la coque d'un navire, produit des données techniques pour la construction de cette coque. Les articles fournis par Com/Code comprenaient également des guides d'emploi et des guides à l'intention des programmeurs.

Les renseignements obtenus grâce à l'utilisation du système n'étaient pas secrets. Un personnel technique compétent aurait pu arriver au même résultat, comme il fallait le faire jusque-là, en y mettant beaucoup plus d'effort et de temps. Com/Code offrait également le système à d'autres constructeurs de navires moyennant un certain prix. L'intimée était toutefois obligée en vertu du contrat de traiter comme confidentielles les données obtenues grâce au système et de ne les utiliser que pour ses propres besoins. A part cela, le contrat ne prévoyait aucune limite quant à la fréquence ou à la durée d'utilisation du système par l'intimée pour obtenir les renseignements, pour les conserver ou pour les utiliser et le montant des versements n'était aucunement relié à l'étendue de l'utilisation ou aux revenus ou bénéfices attribuables à son utilisation ou à la durée de cette utilisation. Aux termes du contrat, il était loisible à l'intimée de continuer indéfiniment d'obtenir des renseignements de l'ordinateur et de les garder aussi longtemps et de les utiliser aussi souvent qu'elle le voulait.

Le contrat ne se veut pas un document constatant une vente des bandes et des guides à l'intimée.

(Suite de la page précédente)

(5) Lorsqu'une personne a omis de déduire ou de retenir quelque montant ainsi que l'exige le présent article sur un montant payé ou crédité ou censé avoir été payé ou crédité à un non-résident, ladite personne est tenue de payer comme impôt sous le régime de la présente Partie au nom de ce non-résident, la totalité du montant qui aurait dû être déduit ou retenu, et elle a droit de déduire ou de retenir sur tout montant payé ou crédité par elle au non-résident, ou autrement recouvrer dudit non-résident, tout montant qu'elle a payé pour le compte de ce dernier à titre d'impôt sous le régime de la présente Partie.

Instead, it purports to be a grant of a non-exclusive licence to use the system in connection with the design and construction of the respondent's ships, the forming of sections of ships and for other industrial applications for which the system may be suitable. There is in the contract no reference to the ownership of the tapes or manuals so supplied nor is there any provision which gives Com/Code any right in any circumstances to require that they be returned.

The statutory provision under which tax is claimed on the amount paid in the year 1971 was section 106 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended by S.C. 1968-69, c. 44, s. 29(1) and on the amounts paid in 1972 and 1973 was section 212 of the *Income Tax Act* as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63. The relevant portions of section 106 read 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

(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,

(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,

Il se veut plutôt un document constatant l'octroi d'une licence non exclusive d'utilisation du système relativement à la conception et à la construction des navires de l'intimée, à la fabrication de diverses sections de navires et à d'autres applications industrielles pour lesquelles le système peut être utilisé. Il n'est pas question, dans le contrat, de la propriété des bandes ou des guides fournis et il ne s'y trouve aucune disposition qui donne à Com/Code le droit, dans quelque circonstance que ce soit, d'exiger qu'ils lui soient remis.

L'impôt est réclamé, relativement à la somme versée en 1971, en vertu de l'article 106 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, modifiée par S.C. 1968-69, c. 44, art. 29(1), et, relativement aux sommes versées en 1972 et 1973, en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* telle que modifiée par S.C. 1970-71-72, c. 63. Les parties importantes de l'article 106 sont ainsi rédigées:

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 I 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

(i) pour l'utilisation, ou pour le droit d'utiliser, au Canada, des biens, inventions, noms commerciaux, brevets, marques 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 ou scientifiques lorsque le montant total payable à titre de contrepartie pour ces renseignements dépend en tout ou partie

(A) de l'utilisation qu'on doit en faire ou de l'avantage qu'on doit en tirer,

(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 le montant total payable à titre de contrepartie pour ces services dépend en tout ou partie

(A) de l'utilisation qu'on doit en faire ou de l'avantage qu'on doit en tirer,

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

(C) des bénéfices,

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 railway rolling stock as defined in paragraph (25) of section 2 of the *Railway Act*,

(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, or

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

The only material difference in the relevant wording of section 212 is that under it the tax is fixed at 25%. However, under the Convention referred to later in these reasons it is not to exceed 15% in situations to which the Convention applies.

It will be observed that the net cast by subparagraph 106(1)(d)(i) is very broad. It includes not only "rent, royalty or a similar payment" but "any payment" for "the use of or for the right to use in Canada" any "property" (a word which is defined in the broadest of terms in paragraph 139(1)(ag) (now a part of subsection 248(1)) or any of the items enumerated in the wording that follows it, or "other thing whatever". This very broad wording came into effect in 1968. Prior to that the wording had been much narrower. *Western Electric Co. Inc. v. M.N.R.*³ was decided on it.

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

(iv) effectué en conformité d'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 des 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 desdits biens, qu'il ait constitué ou non un acompte sur le prix de vente de 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 ou relatif à un droit d'auteur,

(vii) d'un paiement relatif à l'emploi, par une compagnie de chemins de fer, de matériel roulant selon la définition qu'en donne l'alinéa (25) de l'article 2 de la *Loi sur les chemins de fer*,

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

(ix) d'un loyer pour l'utilisation ou le droit d'utiliser en dehors du Canada tout bien corporel.

La seule différence importante entre le libellé de cet article et celui de l'article 212 est qu'aux termes de ce dernier, l'impôt est fixé à 25%. Toutefois, en vertu de la Convention dont il sera question plus loin dans ces motifs, l'impôt ne doit pas dépasser 15% dans les cas prévus par la Convention.

On notera que la portée du sous-alinéa 106(1)(d)(i) est très vaste. Cette disposition comprend non seulement «du loyer, de la redevance ou d'un semblable paiement» mais aussi «tout paiement» pour «l'utilisation, ou pour le droit d'utiliser, au Canada», des «biens» (mot auquel est donné une acception des plus larges à l'alinéa 139(1)(ag) (maintenant partie du paragraphe 248(1)) ou tout ce qui est énuméré par la suite, ou «toute autre chose». Ce libellé de portée très générale est entré en vigueur en 1968. Auparavant sa portée était beaucoup plus restreinte. La décision *Western Electric Co. Inc. c. M.N.R.*³ est fondée sur cette disposition.

³ [1969] 2 Ex.C.R. 175; affirmed [1971] S.C.R. vi.

³ [1969] 2 R.C.É. 175; confirmé à [1971] R.C.S. vi.

With respect to payments to residents of the United States, however, the provisions of the *Income Tax Act* are, and have been since 1944, subject to the provisions of the Canada-U.S. Reciprocal Tax Convention and Protocol thereto signed in March 1942.⁴

Articles I and II of the Convention provide:

ARTICLE I

An enterprise of one of the contracting States is not subject to taxation by the other contracting State in respect of its industrial and commercial profits except in respect of such profits allocable in accordance with the Articles of this Convention to its permanent establishment in the latter State.

No account shall be taken in determining the tax in one of the contracting States, of the mere purchase of merchandise effected therein by an enterprise of the other State.

ARTICLE II

For the purposes of this Convention, the term "industrial and commercial profits" shall not include income in the form of rentals and royalties, interest, dividends, management charges, or gains derived from the sale or exchange of capital assets.

Subject to the provisions of this Convention such items of income shall be taxed separately or together with industrial and commercial profits in accordance with the laws of the contracting States.

Paragraph 6(a) of the Protocol, as renumbered in 1956, defines "rentals and royalties" as follows:

6. (a) The term "rentals and royalties" referred to in Article II of this Convention shall include rentals or royalties arising from leasing real or immovable, or personal or movable property or from any interest in such property, including rentals or royalties for the use of, or for the privilege of using, patents, copyrights, secret processes and formulae, good will, trade marks, trade brands, franchises and other like property:

Both the Tax Review Board and the Trial Division of this Court held that the amounts here in question did not fall within the wording of section 106 or 212 of the *Income Tax Act*. The Trial Division also held that the amounts did not fall within the meaning of "rentals and royalties" as

⁴ See *The Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943*, S.C. 1943-44, c. 21.

Pour ce qui concerne les paiements à des résidents des États-Unis d'Amérique toutefois, les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont depuis 1944 assujetties aux dispositions de la Convention de double imposition canado-américaine et de son protocole, signés en mars 1942.⁴

Les articles I et II de la Convention sont ainsi rédigés:

ARTICLE I

Toute entreprise de l'un des Etats contractants n'est imposable par l'autre Etat contractant en raison de ses bénéfices industriels et commerciaux que pour la part de ces bénéfices imputables, aux termes de la présente Convention, à l'établissement stable qu'elle exploite dans ce dernier Etat.

En vue du calcul de l'impôt de l'un des Etats contractants, il ne sera pas tenu compte des simples opérations d'achat de marchandises effectuées dans ce dernier par une entreprise de l'autre Etat.

ARTICLE II

Pour les fins de la présente Convention, l'expression «bénéfices industriels et commerciaux» ne vise pas le revenu qui se présente sous la forme de loyers, de redevances, d'intérêts, de dividendes, de droits de gestion ou de gains retirés de la vente ou de l'échange de biens de capital.

Sous réserve des clauses de la présente Convention, ces chefs de revenu seront taxés séparément ou avec les bénéfices industriels et commerciaux suivant les lois respectives des Etats contractants.

La clause 6(a) du protocole, telle que renumérotée en 1956, définit l'expression «loyers et redevances» comme suit:

6. a) L'expression «loyers et redevances» dont il est fait usage à l'article II de ladite Convention comprend les loyers et les redevances que rapportent la location de biens meubles ou immeubles ou un intérêt quelconque dans ces biens, y compris les loyers et redevances pour usage ou droit de se servir de brevets, de droits d'auteur, de formules et de procédés secrets, d'achalandage, de marques de fabrique et de commerce, de concessions et de tous autres biens analogues;

La Commission de révision de l'impôt et la Division de première instance de la Cour ont toutes deux conclu que les sommes en question ne tombaient pas sous le coup des dispositions des articles 106 et 212 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La Division de première instance a égale-

⁴ Voir la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique*, S.C. 1943-44, c. 21.

defined in the Protocol to the Convention and were exempt under its provisions.

Assuming that the wording of subparagraph (1)(d)(i) of sections 106 and 212 is to have its full scope and is not to be restricted because of the presence of the subparagraphs which follow it, I am not satisfied that the provision is not broad enough to include the payments in question. It is not easy for a payment of the kind described to escape the definition of "any payment . . . for the use of or for the right to use in Canada any property . . . or other thing whatever." But I do not think it is necessary to reach a definite conclusion on the point since the Convention must prevail and, if because of its provisions, Com/Code was not liable for Canadian income tax in respect of the amounts, that is the end of the matter.

As the amounts in question were plainly industrial and commercial profits of Com/Code they were exempted under the broad language of Article I of the Convention and could only be made subject to the Canadian non-resident tax if they fell within the exception from industrial and commercial profits provided in Article II with respect to "income in the form of rentals and royalties". Moreover, the amounts could only be "income in the form of rentals and royalties" if they fell within the definition of "rentals and royalties" in the Protocol.

That definition appears to be intended to expand the scope of what would be covered by the ordinary meaning of rentals and royalties but it seems to me that the expansion is not in the meaning of the words but is by reference to the sorts of things in respect of which the rentals and royalties are paid. The expression is to include "rentals or royalties" from leasing both real or immovable and personal or movable property (all apparently of a corporeal nature) and is to include as well "rentals or royalties" for the use of or for the privilege of using a list of items of incorporeal property. Nowhere, however, is there any wording which could have the effect of expanding the definition

ment décidé que les sommes ne constituaient pas des «loyers et redevances» au sens du protocole de la Convention et qu'elles étaient exemptes d'impôt en vertu de ses dispositions.

^a En prenant pour acquis que le libellé du sous-alinéa (1)d(i) des articles 106 et 212 doit avoir sa pleine étendue et ne doit pas être limité par les sous-alinéas qui le suivent, je ne suis pas convaincu ^b que la portée de cette disposition ne soit pas assez large pour inclure les versements en question. Il n'est pas facile pour un versement du genre décrit de n'être pas visé par «tout paiement . . . pour l'utilisation, ou pour le droit d'utiliser, au Canada, des biens . . . ou toute autre chose». Mais je ne crois pas qu'il soit nécessaire de trancher définitivement cette question puisque la Convention est prépondérante et si, selon ses dispositions, Com/Code n'était pas tenue au paiement de l'impôt ^c canadien sur le revenu relativement à ces sommes, l'affaire se terminerait là. ^d

Étant donné que les sommes en cause étaient manifestement des bénéfices industriels et commerciaux de Com/Code, elles étaient exemptées en vertu du libellé de portée générale de l'article I de la Convention et ne pouvaient être assujetties à l'impôt canadien applicable aux non-résidents que si elles ne constituaient pas des bénéfices industriels et commerciaux au sens de l'exception prévue à l'article II relativement au «revenu qui se présente sous la forme de loyers, de redevances». En outre, les sommes ne pourraient être considérées comme un «revenu qui se présente sous la forme de loyers, de redevances» que si elles constituaient des loyers ou redevances au sens de la définition de «loyers et redevances» au protocole. ^e ^f ^g

La définition semble avoir été conçue pour étendre la portée de ce qui serait visé par le sens ordinaire de loyers et redevances mais il me semble que cette extension ne résulte pas du sens des mots mais de la mention des catégories de choses à l'égard desquelles les loyers et redevances sont payés. L'expression doit comprendre les «loyers et redevances» que rapporte la location de biens meubles ou immeubles (qui sont apparemment tous de nature corporelle) et doit également comprendre «les loyers et redevances» pour usage ou droit de se servir des biens et droits incorporels énumérés. Il n'y est toutefois rien dit expressément qui aurait pour effet d'étendre la définition en incluant des ^h ⁱ ^j

by including payments that do not have the characteristics ordinarily associated with rentals or royalties. It was submitted for the appellant that the use of the words "or for the privilege of using" expanded the meaning but I do not think that is so. The wording is apt with respect to rentals⁵ while the wording "for the use of" is apt with respect to royalties. There is therefore no justification for interpreting the definition so as to distort the ordinary meaning of either word.

In my opinion what Com/Code gave and the respondent received under the contract cannot be regarded as the use of or the privilege of using "patents, copyrights, secret processes and formulae, good will, trade marks, trade brands [or] franchises" within the meaning of the definition but it seems to me to be conceivable that it might fall within the meaning of "other like property".⁶ However, assuming that it does, I do not think that the payments made by the respondent can be regarded as "rentals or royalties" for its use or for the privilege of using it.

The payments have none of the characteristics of rentals or royalties. The word "rental" is not a familiar one to use in connection with property rights of the kinds enumerated but I see no reason to think that when used in reference thereto it would connote characteristics different from those it has in its more familiar use in relation to tangible property. A rental can, of course, be paid in a lump sum but in my opinion the word is inseparable from the connotation of a payment for a term, whether fixed in time or determinable on the happening of an event or in a manner provided for, after which the right of the grantee to the property and to its use reverts to the grantor. "Royalties", though a broad term, when used in the sense of a payment for the use of property, connotes a payment calculated by reference to the use or to the production or revenue or profits from

⁵ Vide *Stroud's Judicial Dictionary*, Fourth Edition, p. 2328:

Rent.

... It has been said that the primary meaning of "rent" is the sum certain, in gross, which a tenant pays his landlord for the right of occupying the demised premises (see C. Litt. 96 a, 141 b. 142 a; Jacob; Elph.; Woodfall).

⁶ Compare *Western Electric Co. Inc. v. M.N.R. (supra)*.

versements qui n'ont pas les caractéristiques que l'on associe ordinairement aux loyers ou redevances. On a prétendu au nom de l'appelante que l'emploi des mots «ou droit de se servir» élargissait la portée de la définition mais je ne crois pas que ce soit le cas. Cette expression s'applique aux loyers⁵ alors que «pour usage» s'applique aux redevances. Rien ne permet donc d'interpréter la définition de façon à s'éloigner du sens ordinaire de ces deux mots.

D'après moi, ce que Com/Code a donné et ce que l'intimée a reçu en vertu du contrat ne peut être considéré comme l'usage ou le droit de se servir «de brevets, de droits d'auteur, de formules et de procédés secrets, d'achalandage, de marques de fabrique et de commerce, de concessions» au sens de la définition mais il me semble concevable que cela pourrait être compris dans «tous autres biens analogues». Mais même si tel était le cas, je ne crois pas que les versements faits par l'intimée puissent être considérés comme des «loyers et redevances» pour son usage ou pour le droit de s'en servir.

Les versements n'ont aucune des caractéristiques des loyers ou redevances. Le terme «loyer» ne s'emploie pas habituellement en relation avec les droits de propriété du genre de ceux qui sont énumérés mais je ne vois pas pourquoi il faudrait penser que, lorsqu'il est employé dans ce contexte, il comporterait des caractéristiques différentes de celles qu'il a dans son emploi plus fréquent relativement à des biens corporels. Un loyer peut évidemment être payé en un versement forfaitaire mais d'après moi ce terme est indissociable de l'idée d'un versement pour une période donnée, que sa durée en soit déterminée ou déterminable en fonction d'un élément futur ou selon les modalités prévues, au terme de laquelle le droit du locataire sur le bien et le droit d'en faire usage retournent au bailleur. Même si le terme «redevances» est d'une portée assez générale, lorsqu'il est utilisé

⁵ Voir *Stroud's Judicial Dictionary*, quatrième édition, p. 2328:

[TRADUCTION] Loyer.

... Il a été dit que la signification première de «loyer» est la somme déterminée, en gros, que le locataire verse au locateur pour le droit d'occuper les locaux loués (voir C. Litt. 96 a, 141 b. 142 a; Jacob; Elph.; Woodfall).

⁶ Comparer avec *Western Electric Co. Inc. c. M.N.R.* (précitée).

the use of the rights granted. In Jowitt's *Dictionary of English Law* the term is defined thus:

Royalty, a payment reserved by the grantor of a patent, lease of a mine or similar right, and payable proportionately to the use made of the right by the grantee. It is usually a payment of money, but may be a payment in kind, that is, of part of the produce of the exercise of the right. See RENT.

Royalty also sometimes means a payment which is made to an author or composer by an assignee or licensee in respect of each copy of his work which is sold, or to an inventor in respect of each article sold under the patent.⁷

Neither "rentals" nor "royalties", in the ordinary connotation, in my opinion, includes a lump sum payment for the use of or for the privilege of using property indefinitely.

It seems to me as well that the repetition of the expression "rentals or royalties" in the definition, which, with deference, appears to me to have an unusual grammatical construction, indicates that the authors had in mind that what was being dealt with was the taxation of income, as opposed to capital, and that the expression "rentals or royalties" is used, rather than "any payment", in order to ensure that no payment that would not have the characteristics of "rentals or royalties" would be included.

Here there was no limit as to time with respect to use or the right to use. Nor were the payments proportionate to or in any way related to use or extent of use or to revenues or profits therefrom or to a period of use. The right to use the information and to keep the physical objects supplied by Com/Code, as well as what was produced by using them in the computer, continued in the respondent indefinitely. It follows, in my view, that the payments were not rentals or royalties within the meaning of the Convention and Protocol and that Com/Code was not liable to non-resident tax in respect of them.

⁷ See also *M.N.R. v. Wain-Town Gas and Oil Co. Ltd.* [1952] 2 S.C.R. 377, per Kerwin J. (as he then was) at p. 382.

dans le sens d'un paiement au titre de l'utilisation d'un bien, il signifie un paiement calculé en fonction de l'utilisation ou de la production ou des revenus ou des bénéfices tirés de l'utilisation des droits conférés. Ce terme est défini comme suit dans le *Dictionary of English Law* de Jowitt:

[TRADUCTION] **Redevance**, paiement dû au titulaire d'un brevet, d'un droit d'exploitation d'une mine ou d'autres droits semblables et proportionnel à l'utilisation faite par la personne à qui le droit est conféré. Le paiement est ordinairement fait en argent mais peut également être fait en nature, c'est-à-dire, une partie du produit de l'exercice de ce droit. Voir LOYER.

Redevance désigne également parfois un paiement fait à un auteur ou compositeur par un cessionnaire ou un concessionnaire relativement à chaque exemplaire de son œuvre qui est vendu ou à un inventeur relativement à chaque article vendu qui est visé par le brevet.⁷

Ni le terme «loyers» ni le terme «redevances» dans leur sens ordinaire, n'inclut à mon avis un paiement forfaitaire pour l'utilisation ou pour le droit d'utiliser un bien d'une manière indéfinie.

En outre, il me semble que la répétition de l'expression «loyers et redevances» dans la définition qui, en toute déférence, me semble drôlement construite au point de vue grammatical, indique que ce que visaient les auteurs était la taxation du revenu plutôt que du capital et que l'expression «loyers et redevances» est utilisée plutôt que «tout paiement» afin d'assurer que ne serait inclus aucun paiement qui n'ait pas les caractéristiques des «loyers et redevances».

En l'espèce, aucune limite n'était fixée quant à la durée de l'utilisation ou du droit d'utilisation. Et les paiements n'étaient ni proportionnels ni reliés à l'utilisation ou à l'étendue de l'utilisation, ni aux revenus ou bénéfices tirés de celles-ci, ni à la durée de l'utilisation. L'intimée demeurait indéfiniment titulaire du droit d'utiliser l'information et de garder les objets matériels fournis par Com/Code, de même que le produit résultant de leur utilisation dans l'ordinateur. Il s'ensuit d'après moi que les paiements n'étaient ni des loyers ni des redevances au sens de la Convention et du protocole et que Com/Code n'était pas tenue au paiement de l'impôt payable par un non-résident relativement à ceux-ci.

⁷ Voir également *M.R.N. c. Wain-Town Gas and Oil Co. Ltd.* [1952] 2 R.C.S. 377, le juge Kerwin (tel était alors son titre), à la p. 382.

The appeal therefore fails and it should be dismissed with costs.

* * *

RYAN J.: I agree.

* * *

KERR D.J.: I agree.

L'appel est donc jugé non fondé et devrait être rejeté avec dépens.

* * *

a LE JUGE RYAN: Je suis d'accord.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT KERR: Je souscris à ces motifs.