

T-2326-83

T-2326-83

Twentieth Century Fox Film Corporation (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Addy J.—Vancouver, February 6; Ottawa, October 1, 1985.

Income tax — Income calculation — Non-residents — Appeal from reassessments — Plaintiff, non-resident corporation producing films in U.S.A. for distribution in Canada by subsidiary — Subsidiary paying Part XIII withholding tax — Plaintiff establishing Canadian branch office to eliminate withholding tax — Evidence Canadian organization not mere token presence, but carrying on bona fide active business — S. 802 of Regulations, exempting amounts included pursuant to Part I from withholding tax, applying to exclusion of s. 805, exempting amounts reasonably attributable to business carried on in Canada from withholding tax — Rental of films essential part of plaintiff's business and revenues reasonably attributable to business carried on in Canada — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 2(3)(b), 115(1)(a)(ii), 212(5) (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 68), 214(13), 215(1) — Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945, ss. 802 (as am. by SOR/79-424, s. 1), 805(1) — The Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943, S.C. 1943-44, c. 21 (as am. by S.C. 1950, c. 27), Art. II, III.

This is an appeal from reassessments for 1978, 1979 and 1980. The plaintiff, an American corporation, produces films which, until December 31, 1972, were distributed in Canada by a subsidiary. The subsidiary paid rentals for the use of the plaintiff's films in Canada, deducting Part XIII withholding tax therefrom. Thereafter, the plaintiff established a branch operation in Canada to eliminate the Part XIII tax. At all times, contracts made to exhibit the plaintiff's films in Canada were negotiated by Canadian personnel, although the U.S. head office reserved the right to sign or approve such contracts. Advertising, budgets and programs were also developed in the United States. The same format was used to calculate the net profits of the branch operation as had been used previously. Prior to 1973, the subsidiary deducted from its gross rental receipts the cost of goods sold, which included the amount charged to it for the use in Canada of the plaintiff's films. Subsequently, the plaintiff deducted "cost of goods sold" including direct advertising costs, amortized print costs, and negative right charges from film rentals received from the branch (recorded as "merchandise sold"). The negative right charge was calculated on the basis of a percentage of gross rental receipts, and was not a direct allocation of the total cost of producing the negative. It was determined that a net profit of 1.7% of gross revenue would be the appropriate amount of net profit to attribute to the Canadian branch's operations as it approximated the average net profit earned by the subsidiary

Twentieth Century Fox Film Corporation (demanderesse)

a c.

La Reine (défenderesse)

Division de première instance, juge Addy—Vancouver, 6 février; Ottawa, 1^{er} octobre 1985.

b

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Non-résidents — Appel de nouvelles cotisations — La demanderesse, une société non résidante, produit aux É.-U.A. des films qui étaient distribués au Canada par une filiale — La filiale retenait et versait l'impôt prévu à la Partie XIII — La demanderesse a établi une succursale canadienne pour éliminer la retenue d'impôt — Il ressort de la preuve que l'organisme canadien n'est pas simplement une présence symbolique, mais il exploite une véritable entreprise active — L'art. 802 du Règlement, qui exempte les sommes comprises en vertu de la Partie I de la retenue d'impôt, s'applique à l'exclusion de l'art. 805, qui exempte de la retenue d'impôt les montants qui peuvent raisonnablement être attribués à l'entreprise exploitée au Canada — La location de films constitue une partie essentielle de l'entreprise de la demanderesse, et les revenus peuvent raisonnablement être attribués à l'entreprise exploitée au Canada — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 2(3)(b), 115(1)(a)(ii), 212(5) (mod. par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 68), 214(13), 215(1) — Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., chap. 945, art. 802 (mod. par DORS/79-424, art. 1), 805(1) — Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, S.C. 1943-44, chap. 21 (mod. par S.C. 1950, chap. 27), Art. II, III.

f

Appel est interjeté des nouvelles cotisations établies pour les années d'imposition 1978, 1979 et 1980. La demanderesse, une société américaine, produit des films qui, jusqu'au 31 décembre 1972, étaient distribués au Canada par une filiale. La filiale versait des redevances pour la location des films de la demanderesse au Canada, déduisant la retenue d'impôt de la Partie XIII de ces paiements. La demanderesse a par la suite établi une succursale au Canada pour éliminer l'impôt de la Partie XIII. Les contrats conclus pour la projection des films de la demanderesse au Canada ont toujours été négociés par un personnel canadien, bien que le siège social américain se soit réservé le droit de signer et d'approuver ces contrats. C'est aux États-Unis que les annonces, les budgets et les programmes ont été faits. Pour calculer les bénéfices nets de la succursale, on a utilisé la même formule que les années antérieures. Antérieurement à 1973, la filiale a déduit de ses recettes brutes de location le coût des marchandises vendues, qui comprenait le montant qu'on lui faisait payer pour son utilisation au Canada des films de la demanderesse. Par la suite, la demanderesse a déduit «le coût des marchandises vendues», qui comprenait le coût de la publicité directe, les coûts amortis des copies et les frais relatifs aux droits sur le négatif, des redevances pour la location de films reçues de la succursale (inscrites comme «merchandise vendue»). Le coût pour les frais relatifs aux droits sur le négatif a été calculé en tenant compte d'un pourcentage des recettes brutes de location, et il ne s'agissait pas d'une allocation directe

j

from the distribution of the plaintiff's films in Canada. In order to arrive at a net profit equal to the pre-determined rate of 1.7%, the plaintiff adjusted the negative right charges at the end of each year. Revenue Canada assessed Part XIII tax on the amounts charged to the branch as "cost of goods sold". The plaintiff claims that it should not be subject to Part XIII tax.

Held, the appeal should be allowed.

A person who carries on business in Canada is required to pay income tax on his taxable income. Subparagraph 115(1)(a)(ii) of the *Income Tax Act* provides that a non-resident's taxable income earned in Canada is the amount of his income if he had no income other than incomes from businesses carried on in Canada. However, the plaintiff's income from film rentals would appear to be subject to withholding tax under Part XIII. Subsection 212(5) provides that every non-resident shall pay a fixed rate of tax on every amount paid to him by a Canadian resident as payment for a right to the use in Canada of a film. Thus the same income would be subject to Part I tax on net profits, and Part XIII tax on the gross amount of income. To alleviate the double taxation, section 802 of the Regulations provides that no withholding tax shall be paid on amounts included under Part I. Subsection 805(1) exempts amounts that may reasonably be attributed to the business carried on in Canada from withholding tax.

The plaintiff incurs production costs for the express purpose of renting prints of the films. Its film distribution and advertising activities, and public relations promotions are the equivalent of sales and sales promotion activities of a manufacturer who produces goods for sale. The distribution of the product results in the generation of income and profits. The revenue-producing activities of the Canadian branch were substantially the same as the revenue-producing activities of the U.S. Divisions. The Canadian organization was not a mere token presence whose real purpose was to avoid Part XIII tax, but it was carrying on a *bona fide* active business role. Although film production is not carried on or controlled by its organization in Canada, and although most of the major advertising negatives are produced in the United States, the revenues generated by the advertising, public relations activities, film printing and distribution activities, and contract negotiations carried on by the Canadian branch, must be reasonably attributable to the business carried on by the plaintiff in Canada.

The commercial success of a film often depends on its intrinsic public appeal, rather than on the sales ability of the personnel engaged in negotiating distribution contracts and in distributing the prints. Furthermore, since none of the production costs are incurred here, and therefore none of the benefits directly attributable to the quality of production originate here, it becomes necessary to ensure that the final figure declared to

du coût total de production du négatif. Il a été décidé qu'un bénéfice net de 1,7 % du revenu brut serait le montant approprié du bénéfice net à attribuer aux opérations de la succursale canadienne, parce que ce pourcentage correspondait à peu près au bénéfice net moyen tiré par la filiale de la distribution des films de la demanderesse au Canada. Pour arriver à un bénéfice net égal au taux prédéterminé de 1,7 %, la demanderesse a, à la fin de chaque année, ajusté les frais relatifs aux droits sur le négatif. Revenu Canada a déterminé l'impôt à payer, en vertu de la Partie XIII, sur les sommes exigées de la succursale à titre de «coût des marchandises vendues». La demanderesse soutient qu'on ne devrait pas l'assujettir à l'impôt de la Partie XIII.

Jugement: l'appel devrait être accueilli.

Une personne qui exploite une entreprise au Canada est tenue de payer de l'impôt sur son revenu imposable. Le sous-alinéa 115(1)a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit que le revenu imposable gagné au Canada par un non-résident est la fraction de son revenu s'il n'avait pas de revenu autre que les revenus tirés d'entreprises exploitées par lui au Canada. Toutefois, le revenu tiré par la demanderesse des redevances pour la location de films ferait qu'elle est assujettie à une retenue d'impôt sous le régime de la Partie XIII. En vertu du paragraphe 212(5), toute personne non résidente doit payer un impôt au taux fixe sur toute somme qu'une personne résidant au Canada lui verse au titre d'un droit d'utilisation au Canada sur un film. Ainsi donc, le même revenu serait assujetti à l'impôt de la Partie I sur les bénéfices nets, et à l'impôt de la Partie XIII sur le montant brut du revenu. Pour alléger cette double imposition, l'article 802 du Règlement prévoit qu'aucun impôt de la Partie XIII ne doit être payé sur les sommes comprises en vertu de la Partie I. Le paragraphe 805(1) exempte de la retenue d'impôt les sommes qui peuvent raisonnablement être attribuées à l'entreprise exploitée au Canada.

La demanderesse assume les coûts de production dans le dessein explicite de louer des copies de films. Ses activités concernant la distribution de films, la publicité et les relations publiques équivalent aux ventes et à la promotion des ventes d'un fabricant qui produit des marchandises destinées à la vente. La distribution génère des revenus et des bénéfices. Les activités productives de revenu de la succursale canadienne étaient essentiellement identiques à celles des divisions américaines. L'organisme canadien n'était nullement une simple présence symbolique visant en fait à éluder l'impôt de la Partie XIII, mais il jouait un rôle commercial actif et authentique. Bien que la production des films n'est ni faite ni contrôlée par son organisme canadien, et que la plupart des négatifs concernant la publicité d'envergure soient produits aux États-Unis, les revenus découlant de la publicité, des relations publiques, du tirage des copies des films, de la distribution et des négociations de contrats engagées par la succursale canadienne doivent être raisonnablement attribuables à l'entreprise exploitée par la demanderesse au Canada.

Le succès commercial d'un film dépend souvent de l'intérêt qu'il suscite chez le public, plutôt que du talent pour la vente du personnel s'occupant de négocier les contrats de distribution et de distribuer les copies. De plus, puisqu'aucun des coûts de production n'est engagé au Canada, et que, par conséquent, aucun des bénéfices directement attribuables à la qualité de la production ne prend naissance ici, il faut s'assurer que le

be the net profits realized in Canada bears a fair share of the negative right charges incurred in the United States for the benefit of the organization as a whole. A fair portion of these charges, in addition to the local operating expenses, can be deducted from the revenues earned here in order to arrive at the true net profit for Canadian business operations. This does not mean that the revenues themselves are not to be considered as reasonably attributable to an active business of the plaintiff carried on in Canada, nor that some proportion of the revenues is to be excluded.

The main difficulty arises from the fact that, from an accounting standpoint, the method by which the final amount of net profits is arrived at does not conform to normal accounting practices. The calculation of negative right charges represents a juggling of figures to arrive at the predetermined result. However, the fixing of a predetermined rate of 1.7% to the gross Canadian receipts from rentals results in a fair and reasonably accurate calculation of net profit.

The expenses are not in issue but rather the income-producing activities of the plaintiff in Canada. The defendant approached the problem as if the American head office were charging a commission or rental to its Canadian branch on the amount of Canadian sales. The true nature of the relationship between the Canadian branch and the plaintiff itself cannot possibly involve a commission or rental: a legal entity cannot rent to or contract with itself. It is clearly the plaintiff which, at law, is carrying on business in Canada and not a separate entity known as the Canadian branch. The fact that a large proportion of the actual work in Canada has been allocated to and performed by independent agents does not affect the situation. The actual work and production of the agents was under the immediate supervision and control of the Canadian branch, and the work itself constitutes actual business activities and operations of the plaintiff.

The defendant relied on *United Geophysical Co. of Canada v. Minister of National Revenue*, [1961] Ex.C.R. 283. *United Geophysical* is distinguishable as in that case there were two separate legal entities involved and the relevant part of the business of the parent corporation was a "mere sideline". Also, since the *United Geophysical* case, the law has been amended. The other cases relied upon by the defendant dealt not with income, but with net profits and the apportionment between two jurisdictions not only of revenue, but mainly of expenditures. Finally, the authority for imposing taxation cannot be founded on the Canada-U.S. Tax Convention but on the *Income Tax Act* and Regulations. The purpose of the treaty is to avoid double taxation, not to provide additional taxing provisions. Thus, the term "permanent establishment" in the treaty has significance only when considering the treaty itself and should not be imported into the interpretation of the Act or Regulations.

Section 802 of the Regulations applies to the exclusion of section 805, but in any case the plaintiff established that the rental of films forms an essential part of the plaintiff's business, and that the revenues from film rentals must necessarily be

montant final indiquant les bénéfices nets réalisés au Canada comporte une juste part des frais relatifs aux droits sur le négatif engagés aux États-Unis au profit de l'organisme tout entier. On peut déduire une juste part de ces frais, outre les frais d'exploitation, des revenus gagnés au Canada pour arriver au véritable bénéfice net provenant des opérations commerciales canadiennes. Cela ne signifie pas que les revenus eux-mêmes ne doivent pas être considérés comme étant raisonnablement attribuables à une entreprise active exploitée par la demanderesse au Canada, ni qu'une proportion des revenus doit être exclue.

La principale difficulté découle du fait que, du point de vue comptable, la façon de calculer les bénéfices nets ne correspond pas aux pratiques comptables habituelles. Le calcul des frais relatifs aux droits sur le négatif consiste à jongler avec les chiffres pour arriver à un résultat déterminé à l'avance. Toutefois, l'application d'un taux fixé à l'avance de 1,7 % aux redevances brutes canadiennes constitue un calcul juste et raisonnablement exact des bénéfices nets.

Ce sont plutôt les activités productives de revenu de la demanderesse au Canada qui sont en litige et non ses dépenses. La défenderesse a abordé le problème comme si le siège social américain faisait payer une commission ou un loyer à sa succursale canadienne sur le montant des ventes canadiennes. Les rapports entre la succursale canadienne et la demanderesse elle-même, ne sauraient, en raison de leur nature véritable, donner lieu à une commission ni à un loyer: une entité juridique ne saurait louer à elle-même ni contracter avec elle-même. De toute évidence, c'est la demanderesse qui, sur le plan juridique, exploite une entreprise au Canada et non une entité distincte, c'est-à-dire la succursale canadienne. Le fait que des mandataires indépendants se soient vus attribuer et aient effectué une grande partie du travail au Canada n'influe pas sur la situation. La succursale canadienne exerçait un contrôle direct sur le travail et la production des mandataires, et le travail lui-même constitue des activités et opérations commerciales réelles de la demanderesse.

La défenderesse s'est appuyée sur l'affaire *United Geophysical Co. of Canada v. Minister of National Revenue*, [1961] R.C.E. 283. Cette affaire se distingue de l'espèce parce qu'il y avait deux entités juridiques distinctes, et que la partie de l'entreprise de la société mère qui nous intéresse dans cette affaire était une «simple activité secondaire». De plus, depuis l'affaire *United Geophysical*, des modifications ont été apportées à la Loi. Les autres décisions citées par la défenderesse portaient non pas sur le revenu mais sur les bénéfices nets et sur la répartition entre deux juridictions non seulement du revenu mais surtout des dépenses. Enfin, le pouvoir d'imposer se fonde non pas sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis, mais sur la *Loi de l'impôt sur le revenu* et le Règlement. La convention vise à éviter une double imposition et non à prévoir des dispositions additionnelles en matière d'impôt. Ainsi donc, l'expression «établissement stable» figurant dans la convention n'a d'importance que si on considère la convention elle-même, et ne devrait pas servir à interpréter la Loi ou son Règlement.

L'article 802 du Règlement s'applique à l'exclusion de l'article 805, mais, en tout cas, la demanderesse a établi que la location de films est une partie essentielle de son entreprise, et que les revenus tirés de la location de films doivent nécessaire-

considered as reasonably attributable to the business which was carried on in Canada.

ment être considérés comme étant raisonnablement attribuables à l'entreprise exploitée au Canada.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

DISTINGUISHED:

United Geophysical Co. of Canada v. Minister of National Revenue, [1961] Ex.C.R. 283.

REFERRED TO:

Quemont Mining Corp. v. Minister of National Revenue, [1967] 2 Ex.C.R. 169; (1966), 66 DTC 5376; *Edinburgh Life Assurance Company v. Lord Advocate*, [1910] A.C. 143 (H.L.); *International Harvester Company of Canada, Ltd. v. Provincial Tax Commission*, [1949] A.C. 36 (P.C.); *Commissioner of Taxation (N.S.W.) v. Hillsdon Watts Ltd.* (1936-37), 57 C.L.R. 36 (Aust. H.C.); *Commissioners of Taxation v. Kirk*, [1900] A.C. 588 (P.C.); *Australian Machinery & Investment Co. Ltd. v. Deputy Federal Commissioner of Taxation (Source of Income)* (1946), 8 A.T.D. 81 (Aust. H.C.); *Mount Morgan Gold Mining Co. Ltd. v. Commissioner of Income Tax (Queensland)* (1922-23), 33 C.L.R. 76 (Aust. H.C.); *Gladden, J.N. Estate v. The Queen* (1985), 85 DTC 5188 (F.C.T.D.).

COUNSEL:

P. N. Thorsteinsson, Q.C. and *L. A. Green* for plaintiff.

J. R. Power, Q.C. and *Jane Meagher* for defendant.

SOLICITORS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & 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 is appealing its reassessment by the defendant for income tax purposes for the years 1978, 1979 and 1980.

There is very little dispute as to the facts in this case. The decision will ultimately depend mainly on the interpretation of the applicable statutory provisions and, to some extent, on the proper approach to the problem from an accounting standpoint. Most of the facts are to be found in a very detailed agreed statement of facts filed at

JURISPRUDENCE

DISTINCTION FAITE AVEC:

United Geophysical Co. of Canada v. Minister of National Revenue, [1961] R.C.É. 283.

DÉCISIONS CITÉES:

Quemont Mining Corp. v. Minister of National Revenue, [1967] 2 R.C.É. 169; (1966), 66 DTC 5376; *Edinburgh Life Assurance Company v. Lord Advocate*, [1910] A.C. 143 (H.L.); *International Harvester Company of Canada, Ltd. v. Provincial Tax Commission*, [1949] A.C. 36 (P.C.); *Commissioner of Taxation (N.S.W.) v. Hillsdon Watts Ltd.* (1936-37), 57 C.L.R. 36 (Aust. H.C.); *Commissioners of Taxation v. Kirk*, [1900] A.C. 588 (P.C.); *Australian Machinery & Investment Co. Ltd. v. Deputy Federal Commissioner of Taxation (Source of Income)* (1946), 8 A.T.D. 81 (Aust. H.C.); *Mount Morgan Gold Mining Co. Ltd. v. Commissioner of Income Tax (Queensland)* (1922-23), 33 C.L.R. 76 (Aust. H.C.); *La succession Gladden, J.N. c. La Reine* (1985), 85 DTC 5188 (C.F. 1^{re} inst.).

AVOCATS:

P. N. Thorsteinsson, c.r. et *L. A. Green* pour la demanderesse.

J. R. Power, c.r. et *Jane Meagher* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Voici la version française des motifs du jugement rendus par

LE JUGE ADDY: La demanderesse interjette appel de la nouvelle cotisation d'impôt sur le revenu établie par la défenderesse pour les années d'imposition 1978, 1979 et 1980.

En l'espèce, les faits ne sont guère contestés. La décision finale dépendra surtout de l'interprétation des dispositions législatives applicables et, dans une certaine mesure, de la façon appropriée d'aborder le problème du point de vue comptable. La plupart des faits se trouvent dans un exposé conjoint des faits très détaillé déposé à l'instruc-

trial. The most relevant paragraphs of the agreed statement are the following:

1. The Plaintiff is a Delaware corporation resident in Los Angeles, California.

2. The Plaintiff produces and distributes motion pictures, video tapes and television programs and is involved in television broadcasting, film processing, record and music publishing and other related fields.

3. Prior to December 31, 1972 all phases of the distribution in Canada of the Plaintiff's theatrical and television product was carried on by a subsidiary of the Plaintiff, Twentieth Century Fox Corporation Limited ("Fox Canada") pursuant to a license agreement between Fox Canada and Twentieth Century Fox Inter-America Inc. ("Fox"), a subsidiary of the Plaintiff, resident in the United States. Between April 28, 1972 and December 31, 1972, pursuant to an agency agreement dated April 28, 1972, Fox Canada distributed the Plaintiff's film in part through the efforts of its own employees and in part through its independent agent, Bellevue Film Distributors Limited ("Bellevue").

4. Pursuant to the license agreement with Fox, Fox Canada paid to Fox rentals for the use of the Plaintiff's films in Canada. Pursuant to the agency agreement with Fox Canada, between April 28, 1972 and December 31, 1972 those rentals other than those derived from television were collected on behalf of Fox Canada by its agent, Bellevue.

5. On or about November 20, 1972 the decision was made by the Plaintiff to establish a branch operation in Canada to handle the distribution in Canada of the Plaintiff's theatrical and television product, effective the beginning of business December 31, 1972.

6. On or about January 2, 1973 all of the assets of Fox Canada, except the real property located in Calgary, Alberta were transferred to the Plaintiff in consideration for the Plaintiff assuming all of the obligations of Fox Canada.

7. By agreement dated January 2, 1973 the license agreement between Fox and Fox Canada was terminated, effective December 30, 1972, and at all material times thereafter the Plaintiff distributed its theatrical and television product in Canada through its branch offices located in Toronto and Montreal and its independent agent, Bellevue.

8. Pursuant to an agreement dated January 2, 1973 the Plaintiff terminated the agency agreement between Fox Canada and Bellevue and entered into an agreement directly with Bellevue that adopted the terms of the agreement of April 28, 1972 between Fox Canada and Bellevue. Pursuant to the agreement of January 2, 1973 Bellevue had the same obligations towards the Plaintiff as it had had towards Fox Canada.

9. After December 30, 1972 the Plaintiff's branch operations in Canada were carried on in the same manner as Fox Canada had operated in Canada when it had distributed the Plaintiff's product in Canada.

10. Certain employees of Fox Canada became employees of the Plaintiff and remained in Toronto to operate the branch.

11. The offices of the employees who dealt with the motion picture theatres for the branch in Toronto, including those who

tion. Voici les paragraphes les plus pertinents de cet exposé conjoint:

[TRADUCTION] 1. La demanderesse est une société du Delaware résidant à Los Angeles (Californie).

2. La demanderesse produit et distribue des films, des bandes magnétoscopiques et des programmes de télévision, et s'occupe d'émission de télévision, de développement de films, de publication de disques et de musique et d'autres domaines connexes.

3. Antérieurement au 31 décembre 1972, toutes les phases de la distribution au Canada du produit destiné au cinéma et à la télévision de la demanderesse ont été assurées par sa filiale, Twentieth Century Fox Corporation Limited («Fox Canada»), en vertu d'un contrat de licence entre Fox Canada et Twentieth Century Fox Inter-America Inc. («Fox»), une filiale de la demanderesse résidant aux États-Unis. Entre le 28 avril 1972 et le 31 décembre 1972, Fox Canada a, en vertu d'un mandat daté du 28 avril 1972, distribué les films de la demanderesse en partie par l'entremise de ses propres employés et en partie par l'intermédiaire de son mandataire indépendant, Bellevue Film Distributors Limited («Bellevue»).

4. En vertu du contrat de licence conclu avec Fox, Fox Canada lui a versé des redevances pour la location des films de la demanderesse au Canada. En application du mandat passé avec Fox Canada, c'est entre le 28 avril 1972 et le 31 décembre 1972 que Bellevue, mandataire de Fox Canada, a perçu ces redevances à l'exception de celles découlant de la télévision.

5. Vers le 20 novembre 1972, la demanderesse a décidé d'établir une succursale au Canada pour y distribuer son produit destiné au cinéma et à la télévision, le 31 décembre 1972 étant la date du commencement des opérations de la succursale.

6. Vers le 2 janvier 1973, tout l'actif de Fox Canada, à l'exception du bien-fonds sis à Calgary (Alberta), a été transféré à la demanderesse, étant entendu que celle-ci assumerait toutes les obligations de Fox Canada.

7. En vertu de l'entente datée du 2 janvier 1973, le contrat de licence liant Fox et Fox Canada a pris fin à compter du 30 décembre 1972, et, à toutes les époques ultérieures en cause, la demanderesse a distribué au Canada son produit destiné au cinéma et à la télévision par l'entremise des bureaux succursales sis à Toronto et à Montréal et de sa mandataire indépendante Bellevue.

8. En vertu de l'entente datée du 2 janvier 1973, la demanderesse a révoqué le contrat de licence liant Fox Canada et Bellevue, et elle a conclu un accord directement avec celle-ci, qui a adopté les conditions de l'accord du 28 avril 1972 entre Fox Canada et Bellevue. En application de l'entente du 2 janvier 1973, Bellevue avait, à l'égard de la demanderesse, les mêmes obligations que celles auxquelles elle était tenue envers Fox Canada.

9. Après le 30 décembre 1972, les opérations de la succursale canadienne de la demanderesse ont été effectuées exactement comme Fox Canada l'avait fait au Canada lorsqu'elle s'occupait d'y distribuer le produit de la demanderesse.

10. Certains employés de Fox Canada ont été engagés par la demanderesse et sont restés à Toronto pour exploiter la succursale.

11. Les bureaux des employés s'occupant de cinémas pour la succursale torontoise, notamment ceux qui avaient auparavant

had previously been employed by Fox Canada, were at all material times after December 30, 1972 located at Bellevue's offices in Toronto.

12. Both during the years that Fox Canada distributed the Plaintiff's product in Canada and the years that the Plaintiff operated through its Canadian branch, the contracts made with Canadian exhibitors to exhibit the Plaintiff's films in Canada were negotiated by personnel operating out of the location in Canada (of either the subsidiary or the branch) but were signed by the Plaintiff's personnel operating out of Los Angeles.

13. Personnel located in Canada did not have the authority to sign documents that could bind the Plaintiff. Advertising, budgets and programs were also developed in Los Angeles based on input from Canadian employees.

14. By letter dated June 20, 1980 the Plaintiff terminated the agency agreement with Bellevue except for the non-theatrical distribution.

15. By agreement dated October 1, 1980 between the Plaintiff and Astral Films Limited ("Astral"), Astral agreed to provide the service of distributing the films to the theatres for a fee. After that date the Plaintiff's theatrical distribution was conducted through the branch and its agent, Astral, and its non-theatrical distribution was conducted through the branch and its agent, Bellevue. Film for use on television was dealt with throughout by the Plaintiff's branch employees.

16. Prior to December 31, 1972 Fox Canada paid Part I income tax at a rate of approximately 50% under the Income Tax Act on its income earned in Canada and deducted Part XIII tax of 10% under the Income Tax Act from film rentals it paid to Fox for the use of the Plaintiff's films in Canada. The withholding tax at the time Fox Canada ceased distributing the Plaintiff's product in Canada was averaging \$400,000 per year.

17. The decision by the Plaintiff to establish a branch operation in Canada to handle the distribution in Canada of its theatrical and television product was made in order to eliminate the Part XIII withholding tax and pay only Part I tax on the income from business carried on by it in Canada.

18. The Plaintiff claims in this action that it is not subject to any Part XIII withholding tax on rentals received by it from Canadian exhibitors. It claims that it is only subject to Part I tax on its branch's net income from carrying on business in Canada.

19. The Plaintiff, in calculating the net profits attributable to the operations of its branch in Canada, prepared financial statements using the same format as had been used in earlier years when the Canadian operations had been conducted through its subsidiary, Fox Canada.

20. Prior to 1973 the Plaintiff's subsidiary (Fox Canada) in calculating its Canadian profits, deducted from its gross rental receipts an amount described as its cost of goods sold which included the amount charged to it by Fox for the use by it in Canada of the Plaintiff's films.

travaillé pour Fox Canada, étaient, à toutes les époques en cause après le 30 décembre 1972, situés aux bureaux de Bellevue à Toronto.

12. Tant pendant les années où Fox Canada distribuait le produit de la demanderesse au Canada que pendant les années où la demanderesse exerçait ses activités par l'entremise de sa succursale canadienne, c'est le personnel travaillant dans l'installation au Canada (de la filiale ou de la succursale) qui a négocié les contrats avec des exploitants de salles canadiens pour la projection des films de la demanderesse au Canada, mais c'est le personnel de la demanderesse travaillant à Los Angeles qui les a signés.

13. Le personnel se trouvant au Canada n'était pas autorisé à signer les documents qui pouvaient lier la demanderesse. Les annonces, les budgets et les programmes ont également été faits à Los Angeles à partir des données fournies par les employés canadiens.

14. Par lettre en date du 20 juin 1980, la demanderesse a révoqué le mandat accordé à Bellevue à l'exception de la distribution qui n'était pas destinée au cinéma.

15. Par entente datée du 1^{er} octobre 1980 entre la demanderesse et Astral Films Limited («Astral»), celle-ci a accepté de distribuer les films aux salles de cinémas moyennant rémunération. Après cette date, la distribution du produit de la demanderesse destiné au cinéma a été faite par l'entremise de la succursale et de sa mandataire Astral, et la distribution de son produit qui n'était pas destiné au cinéma l'a été par l'intermédiaire de la succursale et de sa mandataire Bellevue. Ce sont toujours les employés de la succursale de la demanderesse qui s'occupaient des films destinés à la télévision.

16. Antérieurement au 31 décembre 1972, Fox Canada a payé l'impôt sur le revenu prévu à la Partie I de la Loi de l'impôt sur le revenu, au taux d'environ 50 %, sur son revenu gagné au Canada et elle a déduit l'impôt de 10 % prévu à la Partie XIII de la Loi de l'impôt sur le revenu des redevances qu'elle a versées à Fox pour l'utilisation des films de la demanderesse au Canada. Au moment où Fox Canada a cessé de distribuer le produit de la demanderesse au Canada, la retenue d'impôt s'élevait en moyenne à 400 000 \$ par an.

17. La décision de la demanderesse d'établir une succursale au Canada pour la distribution dans ce pays de son produit destiné au cinéma et à la télévision visait à éliminer la retenue d'impôt de la Partie XIII et à verser uniquement l'impôt prévu à la Partie I sur le retenu tiré de son entreprise au Canada.

18. Dans la présente action, la demanderesse prétend qu'elle n'est tenue à aucune retenue d'impôt prévue à la Partie XIII sur les redevances qu'elle a reçues d'exploitants de salle de spectacle canadiens. Elle soutient qu'elle n'est assujettie qu'à l'impôt de la Partie I sur le revenu net de sa succursale tiré d'une entreprise au Canada.

19. En calculant les bénéfices nets tirés de l'exploitation de sa succursale au Canada, la demanderesse a préparé des états financiers en utilisant le même format que dans les années antérieures au cours desquelles sa filiale Fox Canada s'occupait de ses opérations au Canada.

20. Antérieurement à 1973, la filiale de la demanderesse (Fox Canada) a, dans le calcul de ses bénéfices gagnés au Canada, déduit de ses recettes brutes de location une somme décrite comme son coût des marchandises vendues qui comprenait le montant que Fox lui faisait payer pour son utilisation au Canada des films de la demanderesse.

21. After the Plaintiff started to distribute its product through its Canadian branch, it was decided to keep a current account in the books of the Plaintiff and the branch during the year, of the amounts due by the branch to its head office. An inter-company account was accordingly set up during the years the branch operated in Canada which served as a control account through which would flow all payments from the branch to the Plaintiff. This account was reflected in the branch balance sheet as an amount "Due to Twentieth Century Fox Film Corporation" under the "Liabilities" column.
22. In the branch's financial statements the Plaintiff recorded the film rentals received by the branch as "merchandise sold during year (Film Rental)". In order to arrive at the branch's gross trading profit for the year the Plaintiff deducted an amount described as the branch's "cost of goods sold" in the year, which in fact reflected the costs allocated to the branch by the Plaintiff for the product distributed by the branch.
23. The cost of goods sold amounts were, in each of the years in question made up of the costs of direct advertising, print costs subject to amortization and the negative rights charges or producer's share.
24. The negative rights charges reflected a charge to the branch to recover a portion of the cost incurred by the Plaintiff to produce the master negative. Every month the Plaintiff allocated a cost to the branch for negative rights charges. This cost was calculated on the basis of a percentage of the gross rental receipts and was not a direct allocation of the cost of producing the negative.
25. The negative cost was made up of all the costs of shooting the motion picture, including the costs of all the actors and actresses and cameramen and the cost of the script.
26. During the years that the Plaintiff distributed its films in Canada whether through Fox Canada or its branch, the Plaintiff did the actual shooting of the motion pictures and developed the original negatives made from the shooting, from which positive prints were ordered by Fox Canada or the Canadian branch for distribution in Canada.
27. During the years that the Plaintiff was involved in film distribution in Canada through both Fox Canada and its Canadian branch, neither Fox Canada nor the Canadian branch were engaged in the production of films for theatre or T.V. in Canada. The Plaintiff from time to time produced films in Canada during those years but its production crews in Canada had no effective connection with Fox Canada or the Plaintiff's Canadian branch.
28. From the negatives or duplicate negatives of the films produced by the Plaintiff were made positive prints for distribution to the theatres for exhibition.
29. The cost of the prints was borne by Fox Canada in the years it operated in Canada and by the Plaintiff's branch in the years during which it operated in Canada. This cost was then amortized by both Fox Canada and the branch. In the years the branch operated in Canada the amortized print costs were
21. Après que la demanderesse eut commencé à distribuer son produit par l'entremise de sa succursale canadienne, on a décidé de tenir pendant l'année, dans les livres de la demanderesse et de la succursale, un compte courant des sommes dues par la succursale à son siège social. En conséquence, un compte entre sociétés a été ouvert pendant les années où la succursale a exercé ses activités au Canada; il servait de compte de contrôle par lequel passaient tous les versements effectués par la succursale à la demanderesse. Ce compte a été indiqué dans le bilan de la succursale comme une somme «due à Twentieth Century Fox Film Corporation» sous la rubrique «Passif».
22. Dans les états financiers de la succursale, la demanderesse a inscrit les redevances reçues par la succursale pour la location des films comme [TRADUCTION] «marchandise vendue pendant l'année (Location de films)». Pour obtenir les bénéfices commerciaux bruts de la succursale pour l'année, la demanderesse a délégué une somme décrite comme le «coût des marchandises vendues» de la succursale dans l'année, somme qui reflétait en fait les coûts alloués à la succursale par la demanderesse pour le produit distribué par la succursale.
23. Les montants représentant le coût des marchandises vendues comprenaient, pour chacune des années en question, le coût de la publicité directe, le coût du tirage susceptible d'amortissement et les frais relatifs aux droits sur le négatif ou la part du producteur.
24. Les frais relatifs aux droits sur le négatif représentaient une somme réclamée à la succursale pour recouvrer une partie du coût engagée par la demanderesse pour produire la copie maîtresse. Chaque mois, la demanderesse allouait un coût à la succursale pour les frais relatifs aux droits sur le négatif. Ce coût a été calculé en tenant compte d'un pourcentage des recettes brutes de location, et il ne s'agissait pas d'une allocation directe du coût de production du négatif.
25. Le coût du négatif comprenait les frais de tournage du film, le salaire des acteurs, des actrices et des cameramen et le coût du scénario.
26. Pendant les années où la demanderesse a distribué ses films au Canada par l'entremise de Fox Canada ou de sa succursale, c'est elle qui a vraiment tourné les films cinématographiques et développé les négatifs originaux du tournage, à partir desquels Fox Canada ou la succursale canadienne a commandé des épreuves positives tirées pour fins de distribution au Canada.
27. Pendant les années où la demanderesse s'est occupée de distribution de films au Canada par l'entremise de Fox Canada et de sa succursale canadienne, ni Fox Canada ni la succursale canadienne n'a produit de films au Canada pour les salles de cinéma ou pour la télévision. La demanderesse a produit occasionnellement des films au Canada pendant ces années-là, mais ses équipes de production au Canada n'avaient aucun rapport réel avec Fox Canada ni avec la succursale canadienne de la demanderesse.
28. Des épreuves positives ont été tirées des négatifs ou des copies des négatifs de films produits par la demanderesse pour être distribuées aux salles de cinéma.
29. Le coût des copies a été assumé par Fox Canada au cours des années où elle a fait des affaires au Canada et par la succursale de la demanderesse au cours des années où elle y a exploité son entreprise. Ce coût a alors été amorti tant par Fox Canada que par la succursale. Au cours des années où la

reflected each year in the financial statements of the branch as a portion of the cost of goods sold figure.

30. It was determined that a net profit of 1.7% of gross revenue would be the appropriate amount of net profit to attribute to the Plaintiff's Canadian branch operations as this percentage approximated the average net profit which had been earned by Fox Canada in the years in which it had distributed the Plaintiff's films in Canada.

31. The branch therefore determined its net profit on which Canadian taxes were paid in each of the 1978, 1979 and 1980 taxation years by applying the pre-determined rate of 1.7% to the Plaintiff's gross Canadian film rentals.

32. In order to arrive at such a net profit for the 1978, 1979 and 1980 taxation years, which would be equal to the predetermined rate of 1.7% in each of those years, the Plaintiff, at the end of each year, adjusted the negative rights charges ("producer's share") which had been charged to the branch.

49. After 1972 the Plaintiff's branch reported a net profit for its Canadian operations of approximately 1.7% of the Plaintiff's gross Canadian film rentals received by it on which it paid tax under Part I of the Income Tax Act. On October 18, 1982 Revenue Canada assessed Part XIII tax on the amounts charged to the Plaintiff's branch by the Plaintiff and described in the schedules in the branch's income tax returns as the cost of goods sold. It is these assessments for 1978 to 1980 which are the subject of dispute in this action.

50. On October 18, 1982 the Minister of National Revenue similarly assessed the 1973-1977 taxation years. Those assessments are now agreed to be statute-barred and accordingly are not involved in this action:

57. It is now agreed that in any event video tape receipts are exempt from Part XIII tax by virtue of the provisions of Article XIII C of the Schedule to the Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943, as amended, and the amounts thereof referred to in paragraphs 54 to 56 should not have been so taxed.

Other relevant facts, which are founded on admissions in the pleadings or on admissions at trial or are to be deduced from the evidence at trial are detailed hereunder:

1. The plaintiff, a non-resident corporation, was carrying on an active business in Canada at all relevant times.

succursale a exercé ses activités au Canada, les coûts du tirage amortis figuraient chaque année dans les états financiers de la succursale comme une partie du montant représentant le coût des marchandises vendues.

a 30. Il a été décidé qu'un bénéfice net de 1,7 % du revenu brut serait le montant approprié du bénéfice net à attribuer aux opérations de la succursale canadienne de la demanderesse parce que ce pourcentage correspondait à peu près au bénéfice net moyen gagné par Fox Canada pendant les années où elle a distribué les films de la demanderesse au Canada.

b 31. La succursale a donc établi son bénéfice net sur lequel des impôts canadiens ont été payés au cours des années d'imposition 1978, 1979 et 1980 en appliquant le taux fixé à l'avance de 1,7 % aux redevances brutes de la demanderesse pour la location de films au Canada.

c 32. Pour arriver à un tel bénéfice net pour les années d'imposition 1978, 1979 et 1980, qui serait égal au taux prédéterminé de 1,7 % au cours de chacune de ces années, la demanderesse a, à la fin de chaque année, ajusté les frais relatifs aux droits sur le négatif («part du producteur») qui avaient été exigés de la succursale.

d 49. Après 1972, la succursale de la demanderesse a déclaré, à l'égard de ses opérations au Canada, un bénéfice net d'environ 1,7 % du montant des redevances brutes de la demanderesse pour la location de films au Canada qu'elle a touché, sur lequel elle a payé l'impôt prévu à la Partie I de la Loi de l'impôt sur le revenu. Le 18 octobre 1982, Revenu Canada a déterminé l'impôt à payer, en vertu de la Partie XIII, sur les sommes exigées par la demanderesse de sa succursale et décrites dans les annexes des déclarations d'impôt sur le revenu de cette dernière comme faisant partie du coût des marchandises vendues. Ce sont ces cotisations visant la période de 1978 à 1980 qui font l'objet du litige dans la présente action.

e 50. Le 18 octobre 1982, le ministre du Revenu national a également déterminé l'impôt à payer pour les années d'imposition 1973 à 1977. Il est maintenant admis que le droit d'établir ces cotisations était prescrit et celles-ci ne font par conséquent pas l'objet de la présente action.

f 57. Il est maintenant admis que, quoi qu'il en soit, tous les montants tirés des bandes magnétoscopiques sont exempts de l'impôt de la Partie XIII en vertu des dispositions de l'article XIII C de l'Annexe de la Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, et ses modifications, et que ces montants mentionnés aux paragraphes 54 à 56 n'auraient pas dû être frappés d'impôt.

g D'autres faits pertinents, qui reposent sur des admissions formulées dans les plaidoiries écrites ou à l'audience ou devant être déduites de la preuve produite à l'audience, sont exposés en détail ci-dessous:

h 1. À tout moment pertinent, la demanderesse, une corporation non résidente, exploitait activement une entreprise au Canada.

2. There is no issue between the parties as to the fairness of the figure of 1.7% of gross revenue for each of the three years in question. That proportion of 1.7% was intended to represent not only the minimum amount of net revenue which would be considered as having been earned but also the maximum. ^a
2. Les parties s'entendent pour dire que le chiffre de 1,7 % du revenu brut pour chacune des années en question est raisonnable. Ce pourcentage de 1,7 % devait représenter non seulement le montant minimum du revenu net qui serait considéré comme ayant été gagné, mais aussi le montant maximum.
3. The Canadian branch of the plaintiff corporation carried on substantially the same business as the four Divisions of the plaintiff situated in the United States, but separate accounting was not carried out in the United States Divisions as such accounting was not required for United States income tax purposes. The only reason why separate accounting was carried out by the Canadian branch was to determine the amount to be payable for Canadian income tax purposes. ^b
3. La succursale canadienne de la société demanderesse exploitait essentiellement la même entreprise que celle des quatre divisions de la demanderesse situées aux États-Unis, mais celles-ci ne tenaient pas de comptabilité distincte parce qu'elles n'étaient pas requises de le faire par la loi de l'impôt sur le revenu aux États-Unis. En tenant une comptabilité distincte, la succursale canadienne visait uniquement à déterminer le montant payable aux fins de l'impôt sur le revenu au Canada. ^c
4. There is no dispute as to the accuracy of the figures in the accounts but only as to their application and use. ^d
4. L'exactitude des chiffres figurant dans les comptes n'est pas contestée. Seules leur application et leur utilisation sont en litige.
5. There was a constant daily liaison between the manager of the Canadian branch and head office in Los Angeles regarding the distribution and marketing of films. Distribution contracts in Canada were negotiated here by the branch but signed at head office or signed here after approval by head office. ^e
5. Le directeur de la succursale canadienne a toujours été en liaison quotidienne avec le siège social de Los Angeles pour ce qui est de la distribution et de la commercialisation des films. C'est la succursale qui a négocié les contrats de distribution au Canada, mais ceux-ci ont été signés au siège social ou au Canada avec l'approbation du siège social. ^f
6. Bellevue physically handled and distributed to the theatres and also collected back from them the 35-millimetre prints of the films. It also acted as agent to collect the monies due. It paid for the printing cost in advertising bills and, after deducting its share of the cost, its commission and a Canadian withholding tax of 15%, it turned over the balance to the Canadian branch which deposited the monies in its Canadian accounts and, after setting aside some monies for its own operating expenditures, transferred the balance to head office on a regular basis. ^g
6. Bellevue s'occupait des copies 35 millimètres des films, les distribuait aux salles de cinéma et les récupérait. Elle agissait également en tant que mandataire pour percevoir l'argent dû. Elle payait les frais d'impression pour les affiches publicitaires et, après avoir défalqué sa part du coût, ses commissions et une retenue d'impôt canadien de 15 %, elle remettait le solde à la succursale canadienne qui déposait l'argent dans ses comptes canadiens et, après avoir mis de côté une certaine somme pour ses dépenses d'exploitation, elle transférait régulièrement le solde au siège social. ^h
7. Part XIII income tax was assessed as follows: ⁱ
7. L'impôt sur le revenu prévu à la Partie XIII a été établi comme suit: ^j

Year	Plaintiff's Canadian Gross Rentals	Amount Subjected to Part XIII tax	Part XIII tax	Années	Montant brut de la location perçu par la demanderesse au Canada	Montant assujetti à l'impôt prévu à la Partie XIII	Impôt prévu à la Partie XIII
1978	\$14,770,819	\$12,723,853	\$1,908,578	1978	14 770 819 \$	12 723 853 \$	1 908 578 \$
1979	11,811,100	10,352,301	1,552,845	1979	11 811 100	10 352 301	1 552 845
1980	26,071,881	23,069,430	3,460,415	1980	26 071 881	23 069 430	3 460 415
TOTAL	\$52,653,800	\$46,145,584	\$6,921,838	TOTAL	52 653 800 \$	46 145 584 \$	6 921 838 \$

8. In addition to conceding that no interest should be assessed on Part XIII tax and that Part XIII tax on rentals and royalties relating to video tapes should be deleted, counsel for the defendant, during final argument, conceded that the print costs and advertising costs hereinafter set forth are amounts which can reasonably be attributed to Canadian business as mentioned in the concluding words of section 805 of the *Income Tax Regulations* [C.R.C., c. 945]. The amounts so conceded are as follows:

	PRINT	ADVERTISING	TOTAL
1978	\$ 275,186	\$1,779,751	\$2,054,937
1979	1,008,368	1,708,097	2,716,465
1980	1,136,652	3,207,602	4,344,254
TOTAL	\$2,420,206	\$6,695,450	\$9,115,656
Part XIII tax being conceded (\$9,115,656 x 15%)			\$1,367,348

The above figures were filed on consent as exhibit 60.

As a non-resident person carrying on business in Canada, the plaintiff is taxable under Part I of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)] by virtue of paragraph 2(3)(b) and the provisions of subparagraph 115(1)(a)(ii) which read as follows:

2. ...

(3) Where a person who is not taxable under subsection (1) for a taxation year

(b) carried on a business in Canada, ...

at any time in the year or a previous year, an income tax shall be paid as hereinafter required upon his taxable income earned in Canada for the year determined in accordance with Division D.

8. En plus de reconnaître qu'aucun intérêt sur l'impôt de la Partie XIII ne devrait être réclamé, et que l'impôt de la Partie XIII sur la location et les redevances relatives aux bandes magnétoscopiques devrait être supprimé, l'avocat de la défenderesse a, au cours du débat final, reconnu que les frais de tirage et de publicité ci-après sont des sommes qui peuvent raisonnablement être attribuées à l'entreprise canadienne ainsi qu'il est dit à la fin de l'article 805 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* [C.R.C., chap. 945]. Les montants ainsi reconnus sont les suivants:

	TIRAGE	PUBLICITÉ	TOTAL
1978	275 186 \$	1 779 751 \$	2 054 937 \$
1979	1 008 368	1 708 097	2 716 465
1980	1 136 652	3 207 602	4 344 254
TOTAL	2 420 206 \$	6 695 450 \$	9 115 656 \$
L'impôt prévu à la Partie XIII étant reconnu (9 115 656 \$ x 15%)			1 367 348 \$

Par consentement, le tableau ci-dessus a été déposé comme pièce 60.

En tant que personne non résidante exploitant une entreprise au Canada, la demanderesse est assujettie à l'impôt de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)] en vertu de l'alinéa 2(3)(b) et du sous-alinéa 115(1)(a)(ii) que voici:

2. ...

(3) Lorsqu'une personne non imposable en vertu du paragraphe (1) pour une année d'imposition

b) a exploité une entreprise au Canada, ...

à une date quelconque de l'année ou d'une année antérieure, un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu ci-après, sur son revenu imposable gagné au Canada pour l'année, déterminé conformément à la section D.

115. (1) For the purposes of this Act, a non-resident person's taxable income earned in Canada for a taxation year is the amount of his income for the year that would be determined under section 3 if

(a) he had no income other than

(ii) incomes from business carried on by him in Canada,

However, the nature of the plaintiff's income, that is, film and video tape rentals, would appear to render it subject to Canadian withholding tax under Part XIII of the Act. The relevant taxing provision would be subsection 212(5) [as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 68]:

212. ...

(5) Every non-resident person shall pay an income tax of 25% 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, payment for a right in or to the use of

(a) a motion picture film, or

(b) a film or video tape for use in connection with television that has been or is to be used or reproduced in Canada.

(It is to be noted that, for taxpayers residing in the United States, the rate of tax has been fixed at 15% in lieu of 25% by virtue of a Canada-U.S. tax convention.)

It thus appears that, in considering these provisions without more, the same income would be subject to two separate kinds of taxes, that is the normal tax on corporate income based on net profits under Part I and fixed tax of 15% on the gross amount of income pursuant to Part XIII, with the payors being obliged, pursuant to subsection 215(1), to deduct at source this last-mentioned amount from all payments made to a non-resident person. To allow relief against this burden of double taxation, Parliament included in Part XIII subsection 214(13) the relevant portion of which reads as follows:

214. ...

(13) The Governor in Council may make general or special regulations, for the purposes of this Part, prescribing

(c) where a non-resident person carried on business in Canada, what amounts are taxable under this Part or what portion of the tax under this Part is payable by that person.

115. (1) Aux fins de la présente loi, le revenu imposable, pour une année d'imposition, gagné au Canada, par une personne non résidente, est la fraction de son revenu pour l'année, qui serait déterminée en vertu de l'article 3

a) si elle n'avait pas de revenu autre

(ii) que les revenus tirés d'une entreprise exploitée par elle au Canada,

Toutefois, la nature du revenu de la demande-resse, c'est-à-dire les redevances pour la location de films et de bandes magnétoscopiques, ferait qu'elle est assujettie à une retenue d'impôt canadien sous le régime de la Partie XIII de la Loi. La disposition fiscale applicable serait le paragraphe 212(5) [mod. par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 68]:

212. ...

(5) Toute personne non résidente doit payer un impôt sur le revenu de 25% sur toute somme qu'une personne résidant au Canada lui verse ou porte à son crédit, ou est réputée, en vertu de la Partie I, lui verser ou porter à son crédit au titre ou en paiement intégral ou partiel d'un droit d'utilisation ou autre sur

a) un film cinématographique, ou

b) un film ou une bande magnétoscopique pour la télévision, qui a été utilisé ou reproduit au Canada, ou doit l'être.

(Il convient de souligner que, pour les contribuables résidant aux États-Unis, le taux d'imposition a été fixé à 15 % au lieu de 25 % en vertu d'une convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis.)

Si on se limite à ces dispositions, il semble que le même revenu puisse être assujetti à deux types distincts d'impôt, à savoir l'impôt normal sur le revenu des corporations fondé sur les bénéfices nets, sous le régime de la Partie I, et un impôt fixe de 15 % sur le montant brut du revenu en vertu de la Partie XIII, les contribuables étant tenus, en vertu du paragraphe 215(1), de déduire à la source ce dernier montant de tous les versements effectués à une personne non résidente. Pour alléger cette double imposition, le législateur a inclus dans la Partie XIII le paragraphe 214(13) qui porte notamment:

214. ...

(13) Le gouverneur en conseil peut établir des règlements d'ordre général ou particulier, aux fins de la présente Partie, désignant

c) lorsqu'une personne non résidente exploitait une entreprise au Canada, quelles sommes sont imposables en vertu de la présente Partie ou quelle fraction de l'impôt prévu par la présente Partie est payable par cette personne.

Pursuant to this last-mentioned provision the following relevant regulations were made by the Governor General in Council:

Section 802 [as am. by SOR/79-424, s. 1] of the Regulations:

802. For the purposes of paragraph 214(13)(c) of the Act, the amounts taxable under Part XIII of the Act in a relevant taxation year of a taxpayer are amounts paid or credited to the taxpayer in the relevant taxation year other than amounts included pursuant to Part I of the Act in computing the taxpayer's income from a business carried on by it in Canada.

Under the heading *Other Non-Resident Persons* subsection 805(1) of the Regulations reads as follows:

805. (1) Where a non-resident person carries on business in Canada he shall be taxable under Part XIII of the Act on all amounts otherwise taxable under that Part except those amounts that may reasonably be attributed to the business carried on by him in Canada.

Articles II and III of the schedule to *The Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943* [S.C. 1943-44, c. 21 (as am. by S.C. 1950, c. 27)] read as follows:

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.

ARTICLE III

1. If an enterprise of one of the contracting States has a permanent establishment in the other State, there shall be attributed to such permanent establishment the net industrial and commercial profit which it might be expected to derive if it were an independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions. Such net profit will, in principle, be determined on the basis of the separate accounts pertaining to such establishment. In the determination of the net industrial and Commercial profits of the permanent establishment there shall be allowed as deductions all expenses, wherever incurred, reasonably allocable to the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so allocable.

Thus, were it not for sections 802 and 805 of the Regulations, then pursuant to subsection 212(5) of

En vertu de cette disposition, le gouverneur général en conseil a pris les règlements suivants:

Article 802 [mod. par DORS/79-424, art. 1] du Règlement:

802. Aux fins de l'alinéa 214(13)c) de la Loi, les sommes imposables en vertu de la partie XIII de la Loi pour une année d'imposition pertinente d'un contribuable sont celles qui ont été versées ou créditées au contribuable pendant l'année d'imposition pertinente, autres que les sommes comprises, en vertu de la partie I de la Loi, dans le calcul du revenu du contribuable découlant d'une entreprise qu'il a exploitée au Canada.

Sous la rubrique *Autres personnes non résidentes*, le paragraphe 805(1) du Règlement porte:

805. (1) Lorsqu'une personne non résidente exerce des opérations au Canada, elle est imposable en vertu de la partie XIII de la Loi sur tous les montants autrement imposables en vertu de cette partie, sauf les montants qui peuvent raisonnablement être attribués à l'entreprise qu'elle exerce au Canada.

Les Articles II et III de l'annexe de la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique* [S.C. 1943-44, chap. 21 (mod. par S.C. 1950, chap. 27)] portent:

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.

ARTICLE III

1. Si une entreprise de l'un des Etats contractants possède un établissement stable dans l'autre Etat, il sera imputé audit établissement stable le bénéfice industriel et commercial net que celui-ci pourrait s'attendre de retirer s'il formait une entreprise indépendante exerçant les mêmes activités ou des activités analogues dans les mêmes ou dans de semblables conditions. Ce bénéfice net sera déterminé en principe d'après les comptes qui concernent ledit établissement. Dans la détermination des bénéfices nets de source industrielle et commerciale d'un établissement stable, déduction devra être faite de toutes dépenses, en quelque endroit qu'elles aient été effectuées, qui peuvent raisonnablement être imputées à l'établissement stable, y compris les frais de direction et d'administration générale ainsi imputables.

Ainsi donc, si l'on faisait abstraction des articles 802 et 805 du Règlement, le paragraphe 212(5) de

Part XIII (formerly Part III) of the Act as well as Article II of the schedule to *The Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943*, rentals received from residents of Canada for the plaintiff's film and video tapes would be subject to tax under that Part of the Act. Section 805 excepts only the amount of income which may reasonably be attributed to the business carried on in Canada by the taxpayer. Section 802 on the other hand in effect provides that no withholding tax (i.e., Part XIII tax) shall be paid on amounts included in Part I.

The plaintiff produces films in the United States and, in order to do so, incurs all the related production costs for the express object and purpose of renting prints of the films to various outlets such as TV stations and cinemas. Its film distribution activities and the advertising activities and public relations promotions connected with them are the equivalent of the sales and the sales promotion activities of a manufacturer who produces goods for sale. The distribution of the product results in the generation of income and profits which of course is the ultimate goal of the entire undertaking. The revenue-producing activities of the plaintiff's Canadian branch were substantially the same as the revenue-producing activities which the four U.S. Divisions of the plaintiff carried out south of the border. Therefore, this is not the case of a U.S. firm being engaged in business dealings in Canada, promoted, controlled and carried out entirely from the United States without a branch or organization in Canada. On the contrary, the Canadian business was promoted and carried on by and through the plaintiff's Canadian branch, although the company's U.S. head office reserved the ultimate right to sign or approve distribution contracts and was in almost daily communication with its Canadian manager. The facts convince me that the Canadian organization was by no means a mere token presence whose real purpose was merely to avoid Part XIII tax but, that it was carrying on here a *bona fide* active business role, notwithstanding the fact that decision to replace the former Canadian company (Fox Canada) by a Canadian branch of the U.S. company was taken mainly for the purpose of avoiding Part XIII tax. Fox Canada, in my view, had formerly been carry-

la Partie XIII (maintenant la Partie III) de la Loi ainsi que l'Article II de l'annexe de la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique* feraient alors en sorte que les redevances reçues des résidents du Canada pour la location de films et de bandes magnétoscopiques seraient assujetties à l'impôt prévu à cette Partie de la Loi. L'article 805 exclut seulement le montant du revenu qui peut raisonnablement être attribué à l'entreprise que le contribuable exploite au Canada. D'autre part, l'article 802 prévoit qu'aucune retenue d'impôt (c.-à-d. l'impôt de la Partie XIII) n'est payable sur les montants inclus dans la Partie I.

La demanderesse produit des films aux États-Unis et, pour ce faire, assume tous les coûts de production connexes dans le dessein explicite de louer des copies de films à divers points de vente tels que les stations de télévision et les cinémas. Ses activités concernant la distribution de films, la publicité et les relations publiques y afférentes équivalent aux ventes et à la promotion des ventes d'un fabricant qui produit des marchandises destinées à la vente. La distribution du produit génère des revenus et des bénéfices, ce qui, bien entendu, est le but ultime de l'entreprise tout entière. Les activités productives de revenu de la succursale canadienne de la demanderesse étaient essentiellement identiques à celles que les quatre divisions américaines de la demanderesse exerçaient aux États-Unis. Il ne s'agit pas d'une entreprise américaine exerçant des activités commerciales au Canada et dont le lancement et le contrôle s'effectuent entièrement aux États-Unis sans la présence d'une succursale ou d'un organisme au Canada. Au contraire, c'est la succursale canadienne de la demanderesse qui exploitait l'entreprise canadienne, le siège social américain de la société s'étant toutefois réservé le droit ultime de signer ou d'approuver des contrats de distribution et étant en contact presque quotidien avec le directeur canadien. Compte tenu des faits, je suis persuadé que l'organisme canadien n'était nullement une simple présence symbolique visant en fait à éluder l'impôt de la Partie XIII, mais qu'il jouait ici un rôle commercial actif et authentique, malgré le fait que la décision de remplacer l'ancienne société canadienne (Fox Canada) par une succursale canadienne de la société américaine a été prise surtout pour éviter l'impôt de la Partie XIII. J'es-

ing on in Canada an active business role in every sense of the word and that role was entirely assumed and taken over by the Canadian branch of the plaintiff.

Although film production, even in the case of productions actually filmed here, is not carried on or controlled by its organization in Canada and although most of the major advertising negatives are also produced in the U.S.A., the Canadian advertising, public relations activities, film printing and distribution activities and contract negotiations connected thereto are carried on by the plaintiff in Canada through its Canadian branch and the resulting revenues must necessarily result from or be considered as reasonably attributable to the business being carried on by the plaintiff in this country.

It is quite true that the commercial success of a film often depends to a greater degree on its intrinsic public appeal which in turn will depend on many intangible factors such as the reputation of the cast, the originality or the timeliness of the tale, the techniques of the director, the lavishness of the production or the musical appeal of the score, rather than on the business acumen and sales ability, or on the public relations and direct advertising activities of the personnel engaged in negotiating distribution contracts and in distributing the prints. Furthermore since, in the present case, none of the production costs are incurred here and therefore none of the benefits directly attributable to the quality of production originate here, it becomes necessary to ensure that the final figure declared to be the net profits realized in Canada bears a fair share of the negative right charges incurred in the U.S.A. for the benefit of the organization as a whole. A fair portion of these charges, in addition to the local operating expenses, can be deducted from the revenues earned in this country in order to arrive at a figure which would represent the true net profit for Canadian business operations of the plaintiff. This does not mean, however, that the revenues themselves are not to be considered as reasonably attributable to an active business of the plaintiff carried on in Canada nor does it mean that some proportion of the revenues is to be excluded. In the case at bar, the Minister of National Revenue does

time que Fox Canada avait auparavant joué un rôle commercial actif entendu dans tous les sens du mot, et que c'est la succursale de la demanderesse qui a assumé entièrement ce rôle.

a

La production des films, même lorsqu'il s'agit de productions filmées au Canada, ne relève pas de l'organisme canadien de la demanderesse, et la plupart des négatifs concernant la publicité d'envergure sont également produits aux États-Unis. C'est toutefois la succursale canadienne de la demanderesse qui s'occupait de la publicité au Canada, des relations publiques, du tirage des copies des films, de la distribution et des négociations de contrats, et les revenus en découlant doivent nécessairement provenir de l'entreprise exploitée par la demanderesse au Canada ou être considérés comme étant raisonnablement attribuables à cette entreprise.

d

Certes, le succès commercial d'un film dépend souvent, dans une grande mesure, de l'intérêt qu'il suscite chez le public, intérêt qui, à son tour, va dépendre de plusieurs facteurs impondérables tels que la réputation de la distribution, l'originalité et la pertinence du scénario, les techniques du réalisateur, la somptuosité de la production ou l'attrait musical de la partition, plutôt que du sens des affaires et du talent pour la vente, des activités touchant aux relations publiques et à la publicité directe du personnel s'occupant de négocier les contrats de distribution et de distribuer les copies. De plus, puisqu'en l'espèce aucun des coûts de production n'est engagé au Canada et que, par conséquent, aucun des bénéfices directement attribuables à la qualité de la production ne prend naissance ici, il faut s'assurer que le montant final indiquant les bénéfices nets réalisés au Canada comporte une juste part des frais relatifs aux droits sur le négatif encourus aux États-Unis au profit de l'organisme tout entier. On peut déduire une juste part de ces frais, outre les frais d'exploitation, des revenus gagnés au Canada pour arriver à un chiffre qui représenterait le véritable bénéfice net provenant des opérations commerciales de la demanderesse au Canada. Cela ne signifie pas toutefois que les revenus eux-mêmes ne doivent pas être considérés comme étant raisonnablement attribuables à une entreprise active exploitée par la demanderesse au Canada, ni que cette proportion des revenus doit être exclue. En l'espèce, le ministre du

not quarrel with the allocation of production costs or negative rights. This has been confirmed by the assessments and conceded by the defendant. Indeed, counsel for the defendant repeatedly stated that the Minister is, in fact, satisfied with what he referred to as the "bottom line" figure. What the defendant is seeking to do is to remove part of that revenue from revenue which the plaintiff claims to be reasonably attributable to its business in Canada and to tax that amount.

The main difficulty arises from the fact that, from an accounting standpoint, the method by which the final amount of net profits is arrived at, for each of the years in dispute, does not conform to normal accounting practices. I do not accept the expert evidence tendered which purports to show that it does. Indeed, I would say that the calculations of negative right charges do not make sense and represent nothing more than a juggling of figures in order to arrive at a predetermined result.

A party cannot avoid taxation by failing to account for either income or liabilities in accordance with generally accepted accounting principles. It is equally true that a party should not be held liable for taxation merely because of a failure to follow those principles or to use proper terminology in the accounts. Assessment must in all cases be based on the true nature of the transactions and operations which the books of account purport to reflect. (*Quemont Mining Corp. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 Ex.C.R. 169, at pages 200-202; (1966), 66 DTC 5376, at page 5395; *Edinburgh Life Assurance Company v. Lord Advocate*, [1910] A.C. 143 (H.L.), at page 163.) Terminology used in the books of account or supporting documents merely constitutes circumstantial or indirect evidence of the apparent nature of various transactions. Like all circumstantial evidence, unless supported by other evidence, it should not be considered as conclusive and must be disregarded when clearly contradicted by other direct or more reliable evidence.

Both parties are of the view that the fixing of a predetermined rate of 1.7% to the gross Canadian receipts from rentals results in a fair and reasonably accurate calculation of net profits. The intermediate figures subsequently inserted, purporting

Revenu national ne conteste pas l'allocation des coûts de production ni des droits sur le négatif. Cette allocation a été confirmée par les cotisations et reconnue par la défenderesse. En effet, les avocats de la défenderesse ont souvent dit que le Ministre est effectivement satisfait du chiffre qu'il a appelé le «bénéfice net». Ce que la défenderesse vise est de soustraire une partie de ce revenu du revenu qui est, selon la demanderesse, raisonnablement attribuable à son entreprise au Canada et d'imposer ce montant.

La difficulté découle principalement du fait que, du point de vue comptable, la façon de calculer les bénéfiques nets, pour chacune des années en litige, ne correspond pas aux pratiques comptables habituelles. Je n'accepte pas le témoignage d'expert donné qui tend à démontrer qu'elle l'est. Je dirais en fait que le calcul des frais relatifs aux droits sur le négatif n'est pas logique et ne consiste qu'à jongler avec les chiffres pour arriver à un résultat déterminé à l'avance.

Une partie ne saurait éviter l'impôt en ne comptabilisant pas son revenu ou ses dettes conformément aux principes comptables généralement acceptés. Il est également vrai qu'on ne devrait pas assujettir une partie à un impôt simplement parce qu'elle n'a pas suivi ces principes ou n'a pas utilisé la terminologie appropriée dans les comptes. Une cotisation doit toujours reposer sur la vraie nature des opérations que les livres comptables doivent refléter (*Quemont Mining Corp. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 R.C.É. 169, aux pages 200 à 202; (1966), 66 DTC 5376, à la page 5395; *Edinburgh Life Assurance Company v. Lord Advocate*, [1910] A.C. 143 (H.L.), à la page 163). La terminologie utilisée dans les livres comptables ou les documents justificatifs constitue simplement une preuve circonstancielle ou indirecte de la nature apparente de diverses opérations. À moins d'être étayée par d'autres éléments de preuve, la preuve circonstancielle ne devrait pas être considérée comme concluante et doit être écartée dès lors qu'une autre preuve directe ou plus digne de confiance vient la contredire clairement.

Les deux parties estiment que l'application d'un taux fixé à l'avance de 1,7 % aux redevances brutes canadiennes pour la location constitue un calcul juste et raisonnablement exact des bénéfiques nets. Les chiffres intermédiaires qui ont été insérés

to represent true negative right charges, are artificially adjusted in order to arrive at this result. They are therefore fictitious as they do not flow from an actual calculation of those charges and a proportionate allocation of the charges to the Canadian branch as compared to the business generated and carried out by the American Divisions of the plaintiff. If an attempt were made to do this, the accounting task might well prove to be a very considerable one. It would entail many detailed calculations, estimates and allocations on the part of the plaintiff thereby creating equal difficulties for the defendant in attempting to verify these figures. It would involve detailed studies of the activities of all the American Divisions in order to determine the true allotment of negative rights against the Canadian operation. Since the American branches do not account individually for their own operations, the task would undoubtedly prove to be a monumental one. A pragmatic solution to that problem was adopted by the plaintiff and the end result was approved by the defendant as representing the final figure resulting from a fair allocation of negative rights.

It may well be that the defendant would be entitled to refuse to accept this method of allocating negative rights as part of the cost but that is not the question in issue before me. The expenses are not in issue but, rather, the income-producing activities of the plaintiff in Canada. The defendant, in arguing the case, approached the problem as if the U.S. head office were charging a commission or a rental to its Canadian branch on the amount of Canadian sales. Regardless of what certain expressions in some of the accounting documents might tend to indicate, the true nature of the relationship between the Canadian branch of the plaintiff and the plaintiff itself cannot possibly involve a commission or a rental: a legal entity cannot rent to or contract with itself. It is clearly the plaintiff which, at law, is carrying on business in Canada and not a separate entity known as the Canadian branch. Indications to the contrary in the books of account must therefore be disregarded. For that same reason I do not accept the conclusions of the expert called on behalf of the defendant, as he treated the Canadian branch from an accounting standpoint as if it were a separate legal entity contracting with the U.S. organization of the plaintiff.

par la suite et qui sont censés représenter les frais relatifs aux droits sur le négatif sont artificiellement ajustés pour permettre d'arriver à ce résultat. Ils sont donc fictifs car ils ne résultent pas d'un calcul réel de ces frais et d'une allocation proportionnelle des frais à la succursale canadienne par comparaison avec les activités exercées par les divisions américaines de la demanderesse. Si on essayait de procéder ainsi, la comptabilité pourrait bien nécessiter un travail considérable, obligeant la demanderesse à faire des calculs, des estimations et des allocations détaillés et causant autant de difficultés à la défenderesse si elle tentait de vérifier ces chiffres. Il faudrait examiner en détail les activités des divisions américaines afin de déterminer l'attribution des droits sur le négatif à l'entreprise canadienne. Puisque les succursales américaines ne rendent pas compte individuellement de leurs opérations, il s'agirait indubitablement d'une tâche monumentale. La demanderesse a adopté une solution pragmatique à ce problème, et la défenderesse a accepté le résultat qui représentait le chiffre final découlant d'une juste allocation des droits sur le négatif.

Il se peut que la défenderesse soit en droit de refuser d'accepter cette méthode d'attribution des droits sur le négatif comme une partie du coût, mais je ne suis pas saisi de cette question. Ce sont plutôt les activités productives de revenu de la demanderesse au Canada qui sont en litige et non ses dépenses. La défenderesse a, dans ses moyens, abordé le problème comme si le siège social américain faisait payer une commission ou un loyer à sa succursale canadienne sur le montant des ventes canadiennes. En dépit de ce que certaines expressions utilisées dans des documents comptables pourraient tendre à révéler, les rapports entre la succursale canadienne de la demanderesse et la demanderesse elle-même ne sauraient, en raison de leur nature, donner lieu à une commission ni à un loyer: une entité juridique ne saurait louer à elle-même ni contracter avec elle-même. De toute évidence, c'est la demanderesse qui, sur le plan juridique, exploite une entreprise au Canada et non une entité distincte, c'est-à-dire la succursale canadienne. Il ne faut donc pas tenir compte des indications contraires dans les livres de comptabilité. Pour la même raison, je ne souscris pas aux conclusions de l'expert cité au nom de la défenderesse qui a, du point de vue de la comptabilité, considéré

In the circumstances of the present case, the fact that a large proportion of the actual work in Canada has been allocated to and performed by independent agents does not affect the situation. The actual work and production of the agents was under the immediate supervision and control of the Canadian branch of the plaintiff and the work itself constitutes in every way actual business activities and operations of the plaintiff in Canada performed through those agents as well as directly by the plaintiff. The fact that a company chooses to have certain of its business activities carried out by agents does not of itself prevent those activities from being the business operations of the company. There may well be situations where a foreign taxpayer, in order to avoid liability for tax under Part XIII, would create either a fictitious or non-active presence or a sham branch organization in this country in an endeavour to impart the character of revenue from a business actively carried on by it in Canada, to what is in essence a rental, a commission, a royalty or some other such passive form of income paid to it by Canadian resident individuals or firms who are the persons who are in fact actively carrying on the business here. I am satisfied, however, that, having regard to the activities of the plaintiff in Canada, such is not the case here. Illustrative of that conclusion is the fact that the Canadian branch is operating in exactly the same manner as was the former Canadian subsidiary of the plaintiff. That subsidiary had of course been paying Part XIII tax and it would appear that it would have had no reason to exist here at all had it not been actively engaged in promoting its own business in this country.

The defendant relied quite heavily on the case of *United Geophysical Co. of Canada v. Minister of National Revenue*, [1961] Ex.C.R. 283, in which Thurlow J., as he then was, held that the plaintiff company, a wholly-owned U.S. subsidiary of another U.S. corporation, was subject to withholding tax on rentals which it paid to its parent U.S. corporation for the latter's Canadian assets which were leased to it. The case however is quite distinguishable on the facts. There were two separate

la succursale canadienne comme si elle était une entité juridique distincte contractant avec l'organisme américain de la demanderesse.

Dans les circonstances de l'espèce, le fait que des mandataires indépendants se soient vus attribuer et aient effectué une grande partie du travail au Canada n'influe pas sur la situation. La succursale canadienne de la demanderesse exerçait un contrôle direct sur le travail et la production des mandataires, et le travail lui-même constitue à tous égards des activités et opérations commerciales réelles de la demanderesse au Canada exercées par l'entremise de ces mandataires et directement par la demanderesse. Le fait qu'une société choisisse de confier à des mandataires une partie de ses activités commerciales n'empêche pas, en soi, celles-ci d'être les opérations commerciales de la société. Il peut y avoir des cas où un contribuable étranger, afin d'éviter l'assujettissement à l'impôt prévu à la Partie XIII, crée soit une entité fictive ou inactive soit une succursale fictive au Canada pour tenter d'attribuer le caractère de revenu tiré d'une entreprise qu'il exploite activement au Canada à ce qui est essentiellement un loyer, une commission, une redevance ou un autre type passif de revenu qu'il reçoit de particuliers ou de sociétés résidant au Canada qui, en fait, exploitent activement l'entreprise ici même. Je suis néanmoins persuadé que, eu égard aux activités de la demanderesse au Canada, tel n'est pas le cas en l'espèce. Pour illustrer cette conclusion, il suffit de mentionner le fait que la succursale canadienne fonctionne exactement de la même façon que l'ancienne filiale canadienne de la demanderesse. Cette filiale avait bien entendu payé l'impôt prévu à la Partie XIII et elle n'aurait eu aucune raison d'être au Canada si elle ne s'était pas activement engagée dans le développement de sa propre entreprise dans ce pays.

La défenderesse s'est appuyée, dans une très grande mesure, sur l'affaire *United Geophysical Co. of Canada v. Minister of National Revenue*, [1961] R.C.É. 283, où le juge Thurlow, tel était alors son titre, a décidé que la société demanderesse, une filiale américaine en propriété exclusive d'une autre société américaine, était assujettie à une retenue d'impôt sur les redevances qu'elle versait à sa société mère américaine pour louer les biens de celle-ci situés au Canada. Mais cette

legal entities involved and the relevant part of the business of the parent corporation in that case was described as a “mere sideline”—refer pages 292 and 293 of the above-mentioned report:

The other and wider view of the scope of the Corporation's business is that it embraced the supplying of geophysical services to clients but included as a sideline after May 1, 1955, the providing at approximately cost to the appellant, its wholly-owned subsidiary, of administrative, supervisory and other services, as well as equipment for the appellant's use. This, I think, is the correct view . . . [Emphasis added.]

The learned Judge also stated at pages 293 and 294:

Accordingly, in this view, as well, of the scope of the Corporation's business, I am of the opinion that the “rental” for the equipment was income from that part of its business which was carried on in the United States and could not reasonably be attributed to any part of the business which may have been carried on by the Corporation in Canada. Such rental would not, therefore, be taxable under Part I of the Act or be included in computing the Corporation's income for the purposes of that Part. [Emphasis added.]

In addition, in the above-mentioned case, there is no indication that the U.S. parent corporation ever paid any income or ever filed any return under Part I of the Act.

More importantly, however, since the *United Geophysical* case was decided, the law has been amended in a most significant way. The law as applicable to the years involved in *United Geophysical* case, 1955/6, contained the withholding tax provisions in Part III (now Part XIII) and the “reasonably attributable” rule now found in Regulations section 805 was found in subsection 31(1) of the Act [R.S.C. 1952, c. 148]. The rule about no withholding on amounts included in income under Part I now found in Regulations section 802 was contained in an earlier version of Regulations section 805. Regulations section 805 was amended in 1956 to substitute the “reasonably attributable” test for the “no withholding tax if included in Part I” test and subsection 31(1) of the Act was amended in 1960 [S.C. 1960, c. 43, s. 6] to remove from the statute the “reasonably attributable” test. Section 802 of the Regulations was changed, effective 1978, to apply the “no withholding tax if included in Part I” test to all non-resident persons carrying on business in Canada.

affaire se distingue nettement de l'espèce quant aux faits. Il y avait deux entités juridiques distinctes et la partie de l'entreprise de la société mère qui nous intéresse dans cette affaire a été décrite ^a comme une [TRADUCTION] «simple activité secondaire»—voir les pages 292 et 293 du recueil susmentionné:

[TRADUCTION] Selon un autre point de vue plus large sur la portée de l'entreprise de la société, celle-ci a fourni des services géophysiques à des clients, mais après le 1^{er} mai 1955, elle a également fourni à l'appelante, sa filiale en propriété exclusive, à titre d'activité secondaire et à peu près au prix coûtant, des services administratifs, de contrôle et autres, ainsi que des pièces d'équipement. Il s'agit là, à mon avis, du point de vue à retenir, . . . [C'est moi qui souligne.]

^c Le juge a également dit aux pages 293 et 294:

[TRADUCTION] Par conséquent, la portée de l'entreprise de la société étant vue sous cet angle, j'estime que le «loyer» pour l'équipement constituait un revenu tiré de cette partie de son entreprise qui a été exploitée aux États-Unis, et ne pouvait raisonnablement être attribué à aucune partie de l'entreprise que la société aurait exercée au Canada. Ce loyer ne serait donc pas imposable en vertu de la Partie I de la Loi ni ne serait inclus dans le calcul du revenu de la société aux fins de cette Partie. [C'est moi qui souligne.]

^e De plus, dans l'affaire susmentionnée, rien n'indique que la société mère américaine ait déjà payé un impôt sur le revenu ou produit une déclaration en vertu de la Partie I de la Loi.

^f Il y a néanmoins plus important encore puisque, depuis l'affaire *United Geophysical*, de très importantes modifications ont été apportées à la Loi. La Loi applicable aux années en cause dans l'affaire *United Geophysical*, 1955/1956, contenait les dispositions sur la retenue d'impôt de la Partie III (maintenant la Partie XIII), et la règle relative aux montants «raisonnablement attribuables» qu'on trouve maintenant à l'article 805 du Règlement se trouvait au paragraphe 31(1) de la Loi [S.R.C. 1952, chap. 148]. La règle selon laquelle il n'est effectué aucune retenue sur les montants inclus dans le revenu en vertu de la Partie I qu'on trouve maintenant à l'article 802 du Règlement figurait dans une version antérieure de l'article 805 du Règlement. L'article 805 du Règlement a été modifié en 1956 pour substituer le critère «raisonnablement attribuable» au critère portant que [TRADUCTION] «aucune retenue d'impôt n'est payable sur les montants inclus dans la Partie I», et le paragraphe 31(1) de la Loi a été modifié en 1960 pour écarter de la Loi le critère concernant

The defendant also relied on the following cases namely: *International Harvester Company of Canada, Ltd. v. Provincial Tax Commission*, [1949] A.C. 36 (P.C.); *Commissioner of Taxation (N.S.W.) v. Hillsdon Watts Ltd.* (1936-37), 57 C.L.R. 36 (Aust. H.C.); *Commissioners of Taxation v. Kirk*, [1900] A.C. 588 (P.C.); *Australian Machinery & Investment Co. Ltd. v. Deputy Federal Commissioner of Taxation (Source of Income)* (1946), 8 A.T.D. 81 (Aust. H.C.); *Mount Morgan Gold Mining Co. Ltd. v. Commissioner of Income Tax (Queensland)* (1922-23), 33 C.L.R. 76 (Aust. H.C.). However, all of these cases dealt not with income but with net profits and the apportionment between two jurisdictions not only of revenue but mainly of expenditures. Finally, the authority for imposing taxation cannot be founded, as the defendant seemed to argue, on the Canada-U.S. Tax Convention but only on the *Income Tax Act* and Regulations. The purpose of the treaty is to avoid double taxation and not to provide additional taxing provisions. I recently applied this principle in *Gladden, J.N. Estate v. The Queen* (1985), 85 DTC 5188 (F.C.T.D.). Thus, the term "permanent establishment" in the treaty and on which the defendant relies to some extent, has significance only when considering the treaty itself and should not be imported into the interpretation of the *Income Tax Act* or its Regulations.

For the above reasons I conclude that, in the circumstances of the present case, section 802 of the Regulations applies to the exclusion of section 805. Should that not be the case, I am in any event satisfied that the plaintiff has established on the facts that the rental of films in Canada as in the United States and other countries forms an essential and integral part of the business of the plaintiff and that the revenues from film rentals must necessarily be considered as reasonably attribut-

les montants «raisonnablement attribuables». L'article 802 du Règlement a été modifié et on a appliqué, à compter de 1978, le critère portant que «aucune retenue d'impôt n'est payable sur les montants inclus dans la Partie I» à toutes les personnes non résidentes exploitant une entreprise au Canada.

La défenderesse a également cité les décisions suivantes: *International Harvester Company of Canada, Ltd. v. Provincial Tax Commission*, [1949] A.C. 36 (P.C.); *Commissioner of Taxation (N.S.W.) v. Hillsdon Watts Ltd.* (1936-37), 57 C.L.R. 36 (Aust. H.C.); *Commissioners of Taxation v. Kirk*, [1900] A.C. 588 (P.C.); *Australian Machinery & Investment Co. Ltd. v. Deputy Federal Commissioner of Taxation (Source of Income)* (1946), 8 A.T.D. 81 (Aust. H.C.); *Mount Morgan Gold Mining Co. Ltd. v. Commissioner of Income Tax (Queensland)* (1922-23), 33 C.L.R. 76 (Aust. H.C.). Toutefois, toutes ces décisions portaient non pas sur le revenu mais sur les bénéfices nets et sur la répartition entre deux juridictions non seulement du revenu mais surtout des dépenses. Enfin, le pouvoir d'imposer se fonde non pas, comme la défenderesse a semblé prétendre, sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis, mais sur la *Loi de l'impôt sur le revenu* et le Règlement. La convention vise à éviter une double imposition et non à prévoir des dispositions additionnelles en matière d'impôt. J'ai récemment appliqué ce principe dans l'affaire *La succession Gladden, J.N. c. La Reine* (1985), 85 DTC 5188 (C.F. 1^{re} inst.). Ainsi donc, l'expression «établissement stable» figurant dans la convention et sur laquelle la défenderesse s'appuie dans une certaine mesure n'a d'importance que si on considère la convention elle-même, et ne devrait pas servir à interpréter la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou son Règlement.

Par ces motifs, je conclus que, compte tenu des faits de l'espèce, l'article 802 du Règlement s'applique à l'exclusion de l'article 805. Même s'il n'en était pas ainsi, je suis, en tout état de cause, persuadé que la demanderesse a établi, d'après les faits, que la location de films au Canada comme aux États-Unis et dans d'autres pays fait essentiellement et intégralement partie de son entreprise, et que les revenus tirés de la location de films doivent nécessairement être considérés comme étant rai-

able to the business which was carried on in Canada during the years in issue. No logical nor legal reason exists for arriving at a different conclusion.

A judgment will therefore issue referring the matter back to the Minister of National Revenue for reassessment for the years 1978, 1979 and 1980 on the basis that the plaintiff was taxable solely pursuant to Part I of the *Income Tax Act* and that no withholding tax was payable pursuant to Part XIII.

The plaintiff will be entitled to its costs.

sonnablement attribuables à l'entreprise exploitée au Canada pendant les années en cause. Il n'existe aucun motif logique ou juridique permettant d'arriver à une conclusion différente.

^a Je statue par conséquent que l'affaire doit être renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il établisse une nouvelle cotisation pour les années 1978, 1979 et 1980 en partant du principe que la demanderesse était imposable uniquement en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qu'aucune retenue d'impôt n'était payable sous le régime de la Partie XIII.

^b La demanderesse aura droit à ses dépens.