

Minister of National Revenue (Appellant)

v.

Roland O. Bartlett (Respondent)

Court of Appeal, Jackett C.J., Cameron and Sheppard D.JJ.—Ottawa, June 26 and 27, 1972.

Income tax—Sale of mining property by prospector—Consideration based on production—Whether barred from exemption as rent, royalty or similar payment—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, section 83(2); am. 1965, c. 18, section 19(1).

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

Held, reversing Walsh J., these sums were received by respondent "as or on account of a rent, royalty or similar payment" within the meaning of section 83(2).

Ross v. M.N.R. [1950] Ex.C.R. 411, and *M.N.R. v. Wain-Town Gas and Oil Co.* [1952] 2 S.C.R. 377, applied. *Spooner v. M.N.R.* [1928-34] C.T.C. 184, considered.

APPEAL from Walsh J. [1971] F.C. 53.

G. W. Ainslie, Q.C. and P. Boivin, Q.C. for appellant.

Bruce Verchere for respondent.

The judgment of the Court was delivered by

CAMERON D.J.—This is an appeal from a judgment of the Trial Division [1971] F.C. 53, delivered on June 11, 1971, allowing an appeal from the respondent's assessments under Part I of the *Income Tax Act* for the 1967 and 1968 taxation years.

The appeal concerns the respondent's claim for exemption under section 83(2) of the *Income Tax Act*, which reads as follows:

83. (2) An amount that would otherwise be included in computing the income of an individual for a taxation year

Le ministre du Revenu national (Appelant)

c.

Roland O. Bartlett (Intimé)

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, les juges suppléants Cameron et Sheppard—Ottawa, les 26 et 27 juin 1972.

Impôt sur le revenu—Vente d'une propriété minière par un prospecteur—Contrepartie basée sur la production—Si l'intimé est privé du bénéfice de l'exemption du fait que la contrepartie de la vente aurait été un montant reçu à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, article 83(2); modifié par 1965, c. 18, article 19(1).

En 1966, l'intimé a vendu l'intérêt qu'il avait acquis dans une propriété minière par suite de sa prospection. Aux termes de l'acte de vente, il devait recevoir, en contrepartie, une somme égale à 30% des recettes nettes moyennes tirées du traitement de chaque tonne de minerai extrait de la propriété; en 1967, ce pourcentage des recettes a valu à l'intimé plus de \$33,000 et, en 1968, plus de \$29,000.

Arrêt: le jugement du juge Walsh est infirmé. Ces sommes ont été reçues par l'intimé «à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue ou à valoir sur ceux-ci», au sens de l'article 83(2).

Arrêts suivis: *Ross c. M.R.N.* [1950] R.C.É. 411 et *M.R.N. c. Wain-Town Gas and Oil Co.* [1952] 2 R.C.S. 377. Arrêt examiné: *Spooner c. M.R.N.* [1928-34] C.T.C. 184.

APPEL d'une décision du juge Walsh [1971] C.F. 53.

G. W. Ainslie, c.r. et *P. Boivin, c.r.* pour l'appelant.

Bruce Verchere pour l'intimé.

Le jugement de la Cour a été prononcé par

LE JUGE SUPPLÉANT CAMERON—Appel est interjeté d'un jugement de la Division de première instance [1971] C.F. 53, rendu le 11 juin 1971, qui accueillait un appel des cotisations visant l'intimé relativement aux années d'imposition 1967 et 1968 et établies en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'appel porte sur la prétention de l'intimé selon laquelle il est fondé à réclamer l'exemption prévue par l'article 83(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui est rédigé de la façon suivante:

83. (2) Un montant qui autrement entrerait dans le calcul du revenu d'un particulier pour une année d'imposition, ne

shall not be included in computing his income for the year if it is the consideration for

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

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

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

The relevant facts are that the respondent had an interest in a mining property, which was sold under an agreement whereby the "consideration" for the sale was payment by the purchaser of "thirty per cent (30%) of the average net smelter returns per ton for gold and silver for each ton of ore extracted from the Vendor's claim" and that, pursuant to that agreement, the respondent received \$33,266.27 in 1967 and \$29,249.06 in 1968.

It is common ground that the amounts received under the sale agreement are part of the "consideration" for "a mining property or interest therein" acquired by the respondent "as a result of his efforts as a prospector either alone or with others" within the meaning of those words in section 83(2) and that section 83(2) operates to require that they not be included in computing the respondent's incomes under Part I of the *Income Tax Act* for the years in question unless each of those amounts is an "amount" received by him "as or on account of a rent, royalty or similar payment". The appellant contends that each amount is such an amount and is therefore taken out of the exemption in section 83(2) by the concluding words of the subsection and the respondent contends that the amounts do not fall within the concluding words of section 83(2). The learned trial judge adopted the respondent's contention.

The historical background necessary for a consideration of the problem may be summarized as follows:

doit pas être inclus dans le calcul de son revenu pour l'année s'il représente la contrepartie

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

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

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

Les faits qui nous intéressent sont les suivants: l'intimé possédait un intérêt dans une propriété minière qui a été vendue par un acte en vertu duquel la «contrepartie» de la vente était le versement par l'acheteur d'une somme égale à «trente pour cent (30%) des recettes nettes moyennes à la tonne retirées de l'or et de l'argent obtenus à la suite du traitement de chaque tonne de minerai extrait de la concession», et, conformément aux dispositions dudit acte, l'intimé a reçu \$33,266.27 en 1967 et \$29,249.06 en 1968.

Les parties admettent que les montants reçus en vertu des dispositions de l'acte de vente font partie de la «contrepartie d'une propriété minière ou d'un intérêt dans cette dernière», que l'intimé a acquis «par suite de ses efforts à titre de prospecteur, soit seul, soit avec d'autres», au sens donné à ces mots par l'article 83(2), et que l'article 83(2) a pour effet d'exclure ces sommes du calcul du revenu de l'intimé en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années en question à moins que chacun de ces montants ne soit un «montant» qu'il a reçu «à titre de loyer, de redevance ou de paiement analogue ou à valoir sur ceux-ci». Au dire de l'appellant, chacun des montants en cause tombe dans l'une ou l'autre de ces catégories et, de ce fait, l'exemption prévue au paragraphe (2) de l'article 83 ne s'applique pas en raison des derniers mots dudit paragraphe. L'intimé prétend, pour sa part, que les montants en cause ne sont pas visés par les derniers mots du paragraphe (2) de l'article 83. Le savant juge de première instance a donné raison à l'intimé.

Les données nécessaires à l'étude de la question peuvent se résumer de la façon suivante:

1. It was established by *Spooner v. M.N.R.* [1928-34] C.T.C. 184 that an annual payment based on production paid pursuant to an agreement for sale as consideration for the property sold was consideration for the sale of the property and therefore of a capital nature and was not income from the property. It was there said that it was immaterial whether the amounts were a royalty because a royalty was not taxable as such.

2. Following the *Spooner* case, Parliament added a provision to the *Income War Tax Act* which read as follows:

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

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

and which has been reproduced, in effect, in the *Income Tax Act* in section 6(1)(j), which reads as follows:

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

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

3. Section 3(1)(f) of the *Income War Tax Act* has been applied in such cases as *Ross v. M.N.R.* [1950] Ex.C.R. 411 and *M.N.R. v. Wain-Town Gas and Oil Co.* [1952] 2 S.C.R. 377 with the result that periodic payments based on production have been brought into the computation of income for purposes of federal income tax even though they were, in fact, instalments of the sale price of a capital asset.

4. By chapter 18 of the Statutes of Canada, 1965, there was added to the then section 83(2), which until then had ended with paragraph (b), the words "unless it is an amount received by him in the year as or on

1. Il a été décidé dans l'affaire *Spooner c. M.R.N.* [1928-34] C.T.C. 184 qu'un paiement annuel basé sur la production fait aux termes d'un acte de vente à titre de contrepartie de la propriété vendue, représentait la contrepartie de la vente de la propriété; il avait donc un caractère de capital et non celui d'un revenu tiré de la propriété. On y précisait qu'il importait peu que les montants en cause soient des redevances, parce que les redevances ne sont pas imposables comme telles.

2. Par suite de l'affaire *Spooner*, le Parlement ajouta la disposition suivante à la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*:

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

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

Cette disposition a été reproduite en substance à l'article 6(1)(j) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui est rédigé de la façon suivante:

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

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

3. L'article 3(1)(f) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* a été appliqué dans des arrêts comme *Ross c. M.R.N.* [1950] R.C.É. 411 et *M.R.N. c. Wain-Town Gas and Oil Co.* [1952] 2 R.C.S. 377 ce qui a eu pour résultat de faire entrer dans le calcul du revenu, aux fins de l'impôt fédéral sur le revenu, les paiements périodiques basés sur la production même s'ils sont, en fait, des versements à valoir sur le prix de vente d'un bien de capital.

4. Le chapitre 18 des Statuts du Canada de 1965 a ajouté au texte de l'article 83(2) d'alors, qui se terminait à l'alinéa b), les mots «à moins que ce ne soit un montant qu'il a reçu dans l'année à titre de loyer, de redevance ou

account of a rent, royalty or similar payment". These added words I shall hereinafter refer to as "the proviso" to section 83(2).

The learned trial judge in allowing the taxpayer's appeals expressed his conclusion, in part, as follows:

In my view, while the concluding clause of s. 83(2) takes out of this exception amounts paid which are received as royalties or similar payments, it does not go so far as to bring back into full application s. 6(1)(f) since it does not make such amounts taxable "whether or not they were instalments of the sale price of the property". We are thus, for this particular type of sale, put back in the position which existed before s. 6(1)(f) and its predecessor 3(1)(f) were passed and the *Spooner* case (*supra*) would apply.

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

While much could perhaps be said in support of the view taken by the learned trial judge, we have reached the conclusion that the amounts in

de paiement analogue ou à valoir sur ceux-ci». Dans les présents motifs, je désignerai ces mots ajoutés de la façon suivante: «l'exception» à l'article 83(2).

Le savant juge de première instance, qui a accueilli les appels du contribuable, a exprimé ses conclusions, en partie, dans les termes suivants:

A mon avis, les derniers mots de l'art. 83(2) excluent de cette exception des montants payés qui sont reçus à titre de redevances ou de paiements analogues, mais ils ne vont pas jusqu'à écarter toute exception à l'application de la règle édictée à l'art. 6(1)f), puisqu'ils ne rendent pas ces montants imposables «qu'il s'agisse ou non de versements relatifs au prix de vente des biens». En ce qui concerne ce genre particulier de vente, nous nous retrouvons donc dans la situation qui existait avant l'adoption de l'art. 6(1)f) et de l'art. 3(1)f) qui le précédait, et l'affaire *Spooner* précitée reçoit application.

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

Bien qu'il soit peut-être possible d'apporter de nombreux arguments à l'appui de la position adoptée par le savant juge de première instance,

question for both years fall within the words of the proviso, namely, "royalties or similar payment", with the result that on the facts of this case the exemptions provided in paragraphs (a) and (b) of section 83(2) are nullified by the terms of the proviso.

Reference may be made to the case of *Ross v. M.N.R.* [1950] Ex.C.R. 411, in which I had to consider the provisions of section 3(1)(f) of the *Income War Tax Act* (*supra*), various definitions of the word "royalty", and particularly the words "rents, royalties, annuities or other like periodical receipts . . .". The facts are summarized in the headnote at p. 411:

As executrix of the will of her late mother, Annie McDougall, who owned certain lands in the province of Alberta, appellant transferred all hydro carbons (oil and gas) except coal in said lands and the right to work the same to a company in consideration of a sum in cash and the execution of an incumbrance to secure to and for her benefit a further sum of \$60,000 payable out of 10 per cent of oil produced from the land with the option, however, to the company to pay her the cash market value of such production. The company made certain payments in the years 1944 and 1945 which appellant did not include in the estate returns for those years.

In that case, I held that the payments received by the appellant were like royalties, if not royalties themselves, and that they came within that part of paragraph (f).

In *M.N.R. v. Wain-Town Gas and Oil Co.* [1952] 2 S.C.R. 377, section 3(1)(f) of the *Income War Tax Act* was again under consideration. The finding of the majority of the Court is summarized in the headnote at p. 377 as follows:

Held: In a business sense in Canada, the word "royalty" covers the payments made here and was so looked upon by the respondent when making its tax returns. Even if they were not received as royalties, they fall within the expression "other like periodical receipts". They depend upon the use of the franchise (which is property). It is not the production of natural gas upon which depend the payments as it is only under the powers conferred by the franchise that natural gas may be supplied and conducted to the consumers thereof. Finally, receipts, so dependent, are

nous avons conclu que les montants en question, pour les deux années en cause, tombent sous le coup de l'exception, à savoir, les mots «redevance ou paiement analogue», et que, en conséquence, dans les circonstances de la présente affaire, l'exception annule les exemptions prévues aux alinéas a) et b) de l'article 83(2).

Dans l'affaire *Ross c. M.R.N.* [1950] R.C.É. 411, où j'ai eu l'occasion d'étudier les dispositions de l'article 3(1)f) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* (précitée) ainsi que diverses définitions du mot «redevance» et, en particulier, les mots «loyers, redevances, annuités ou autres recettes périodiques semblables . . .». Les faits de cette affaire sont résumés ainsi au sommaire, à la page 411:

[TRADUCTION] En qualité d'exécutrice du testament de feu sa mère, Annie McDougall, qui était propriétaire de certains terrains situés dans la province de l'Alberta, l'appelante a cédé à une compagnie tous les hydrocarbures (pétrole et gaz) que contenaient lesdits terrains (se réservant le charbon) ainsi que le droit de les exploiter, en contrepartie d'un paiement comptant et de la création d'une charge grevant lesdits terrains, destinée à garantir le paiement, à elle-même ou pour son bénéficiaire, d'une somme additionnelle de \$60,000 payable à même la valeur de 10 pour cent du pétrole tiré du sol; la compagnie avait cependant la faculté de verser à l'exécutrice, en argent comptant, la valeur marchande de cette partie de la production. La compagnie a fait certains versements au cours des années 1944 et 1945 que l'appelante n'a pas inclus dans les déclarations d'impôt sur le revenu de la succession pour ces années.

Dans cette affaire, j'ai décidé que, si les versements reçus par l'appelante n'étaient pas des redevances à proprement parler, ils leur étaient assimilables, et qu'ils tombaient sous le coup des dispositions de cette partie de l'alinéa f).

L'article 3(1)f) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* a également été étudié dans l'affaire *M.R.N. c. Wain-Town Gas and Oil Co.* [1952] 2 R.C.S. 377. Les conclusions de la majorité de la Cour se trouvent au sommaire, à la page 377:

[TRADUCTION] *Arrêt:* Dans le monde des affaires, au Canada, le mot «redevance» comprend les paiements faits dans le présent cas et c'est ainsi que l'intimé l'a interprété lorsqu'il a préparé ses déclarations d'impôt. Les paiements sont compris dans l'expression «autres recettes périodiques semblables», même s'ils n'ont pas été reçus à titre de redevances. Ils dépendent de l'exploitation d'une concession (laquelle est un bien). Les paiements ne dépendent pas de la production de gaz naturel, puisque ce n'est qu'en vertu des droits conférés par la concession que le gaz naturel peut être fourni aux consommateurs. Enfin, des recettes obtenues

income by virtue of s. 3(1)(f), even though they are payable on account either of the use or sale of the franchise.

Rand J., in a separate opinion, agreed with the conclusion of the majority of the Court in allowing the appeal. He said, in part, at pp. 385-6:

The word "royalty" in the agreement is not, of course, controlling, but it does bear upon the propriety of the use of the word, in the minds of business men, to describe the type of payment involved. The statutory language, dealing with the results of accounting processes determining economic gain in business, must, in large degree, use the vocabulary employed in them; and the meaning of the word as it appears in the statute must have regard to its general acceptance in the course of property and business transactions.

Now a rent is, primarily, something reserved, in some form or other, and in a conceptual sense, from property or property interest transferred from one person to another. The word "royalties" is best known, perhaps, as a term to express an interest in the nature generally of future payments upon a grant or lease of mines, such as gold, coal, petroleum or gas rights; and it makes no real difference in substance or as to the nature of the payments whether they arise through a "reservation", strictly so-called, or a covenant.

The language of para. (f) seems to be directly related to that signification of the term, and I should take it to be beyond serious doubt that prima facie the payments here come within the expression "royalties . . . or other like periodical receipts". The query then is whether they "depend upon the production or use" of any property. Purists in language might object to the word "use" in relation to carrying on a franchise; the franchise is perhaps more properly said to be "exercised" than "used". But the words "production or use" are intended to cover a great many particulars of a general class of dealings with property, and to "use" a franchise would not at all be beyond the range of common parlance. I should say, then, that the word "use" is appropriate to the exercise of such a franchise; and that a franchise is personal property was not challenged.

We are all of the opinion that we are bound by the decision of the Supreme Court of Canada in the *Wain-Town* case.

Accordingly, the appeal will be allowed with costs and the assessments made upon the respondent for each year will be restored.

nues «subordonnement à l'usage de biens» sont un revenu aux termes de l'article 3(1)f), bien qu'elles soient payables au titre de l'exploitation ou de la vente de la concession.

Le juge Rand s'est rangé à l'avis de la majorité de la Cour, qui a accueilli l'appel. Dans ses motifs, il a déclaré, entre autres choses, aux pages 385 et 386:

[TRADUCTION] Le fait qu'on a employé dans le contrat le mot «redevance» n'est pas, bien sûr, un argument péremptoire, mais c'est une indication que des hommes d'affaires ont estimé que ce terme était approprié pour décrire le type de paiement en question. Les lois qui portent sur les résultats des opérations comptables qui servent à déterminer le montant des bénéfices d'une entreprise doivent, dans une grande mesure, employer le vocabulaire utilisé au cours de ces opérations. Le sens du mot, lorsque ce dernier est employé dans la loi, doit refléter son acception générale dans les opérations portant sur des biens ou les opérations commerciales.

Quant au loyer, il est essentiellement quelque chose de réservé, sous une forme ou sous une autre; dans son sens conceptuel, il s'agit de biens ou d'un intérêt dans des biens, cédés par une personne à une autre. Le mot «redevances» s'emploie probablement le plus souvent pour désigner un intérêt qui prend en général la forme de paiements qui doivent être faits dans l'avenir relativement à une concession ou à un bail de droits miniers, comme par exemple ceux relatifs à l'or, au charbon, au pétrole ou au gaz. Le fait que les paiements découlent d'une «réserve», au sens strict, ou d'un contrat ne change en rien leur essence ou leur nature.

Les termes de l'alinéa f) semblent se rapporter directement à cette acception du terme et je considère qu'il est raisonnablement certain que, prima facie, les paiements en cause sont inclus dans les «redevances . . . ou autres recettes périodiques semblables». La question est donc de savoir si ces paiements «dépendent de la production ou de l'emploi» d'un bien. Les puristes peuvent s'opposer à l'usage du mot «emploi» pour désigner l'exploitation d'une concession; il est peut-être plus juste de parler de l'«exploitation» d'une concession que de l'«emploi» de celle-ci. Toutefois, les mots «production ou emploi» doivent s'appliquer à un grand nombre de cas particuliers faisant partie d'une catégorie générale d'opérations portant sur des biens et l'expression «emploi» d'une concession est à coup sûr facilement compréhensible. J'en conclus que le mot «emploi» convient pour désigner l'exploitation d'une telle concession. D'autre part, il n'est pas contesté que la concession est un bien personnel.

Nous sommes tous d'avis que nous sommes liés par la décision de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Wain-Town*.

L'appel est donc accueilli avec dépens et les cotisations établies à l'égard de l'intimé pour chacune des années en question sont rétablies.