

T-644-77

T-644-77

The Queen (Plaintiff)

v.

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

Trial Division, Walsh J.—Saint John, June 26 and 27; Ottawa, July 24, 1979.

Income tax — Income calculation — Non-residents — Payments made to foreign, non-resident corporation for right to use computerized information in connection with its shipbuilding operation — Tax liability of those payments — Whether or not defendant should have deducted and remitted 15% of the payments pursuant to s. 215(6) of the Income Tax Act — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 212(1)(d), 215(6) — Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943, S.C. 1943-44, c. 21, Articles I and II and the Protocol, clause 6(a).

This is an appeal by plaintiff from a decision of the Tax Review Board to the effect that three sums, payments resulting from defendant's acquisition by agreement of the right to use a foreign company's computerized information in connection with defendant's shipbuilding operation, were not amounts in respect of which non-resident tax was payable for the 1971, 1972, and 1973 taxation years. The issue is whether or not defendant should have deducted 15% tax and remitted it to the Minister of National Revenue pursuant to section 215(6) of the *Income Tax Act*. Plaintiff contends that the payments were made for the use of or the right to use in Canada property of a foreign company within the meaning of section 212(1)(d)(i), or alternatively, that defendant paid rents, royalties or similar payments for its acquisition of those rights. Defendant admits that the amounts paid were not rents, royalties or similar payments within the provisions of section 212(1)(d) nor payments for the use of property within the provisions of section 212(1)(d)(i), and that while they were payments for information concerning industrial, commercial or scientific experience within section 212(1)(d)(ii) they were not the type of payments subject to income tax within the meaning of that subparagraph since they were not dependent in whole or in part upon the use to be made thereof, the benefit to be derived therefrom, the product or sales of goods or services or profits. Alternatively, defendant argues that the payments were industrial and commercial profits and subject to the provisions of the Canada-U.S. Tax Convention and Protocol.

Held, the action is dismissed. Even though payments made by defendant to the foreign company may have been and probably were income receipts for that company, they certainly were not rental payments. It stretches the word "royalties" to conclude that the lump sum payment, even if it is considered as

La Reine (Demanderesse)

c.

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

Division de première instance, le juge Walsh—Saint-Jean, les 26 et 27 juin; Ottawa, le 24 juillet 1979.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Personnes non résidentes — Paiements faits à une compagnie étrangère, non résidente, en vue du droit d'usage de données informatisées dans le cadre de l'entreprise de construction navale de la défenderesse — Impossibilité de ces paiements — Il échet d'examiner si la défenderesse n'aurait pas dû retenir aux fins de l'impôt 15 p. 100 de ces paiements conformément à l'art. 215(6) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 212(1)d), 215(6) — Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, S.C. 1943-44, c. 21, articles I et II, et protocole, clause 6a).

Appel formé par la demanderesse contre une décision de la Commission de révision de l'impôt, selon laquelle trois sommes payées par la défenderesse pour l'acquisition contractuelle du droit d'usage des données informatisées d'une compagnie étrangère dans le cadre de l'entreprise de construction navale de la défenderesse, n'étaient pas assujetties à l'impôt sur le revenu de personnes non résidentes, et ce pour les années d'imposition 1971, 1972 et 1973. Il échet d'examiner si la défenderesse aurait dû retenir 15 p. 100 à titre d'impôt à verser au ministre du Revenu national conformément à l'article 215(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La demanderesse soutient que ces paiements avaient pour objet l'usage ou le droit d'usage au Canada de biens d'une compagnie étrangère au sens de l'article 212(1)d)(i) ou, subsidiairement, que la défenderesse a payé des loyers, redevances ou semblables paiements pour l'acquisition de ces droits. La défenderesse soutient que les sommes payées ne représentaient pas des loyers, redevances ou semblables paiements au sens de l'article 212(1)d) ni des paiements faits en vue d'utiliser des biens au sens de l'article 212(1)d)(i), qu'il s'agissait certes de paiements de renseignements relatifs à des connaissances industrielles, commerciales et scientifiques au sens de l'article 212(1)d)(ii), mais qu'ils n'étaient pas assujettis à l'impôt sur le revenu au sens de ce sous-alinéa parce qu'ils n'étaient pas fonction, en tout ou en partie, de l'usage qui devait en être fait, des avantages qui devaient en découler, ni de la production ou de la vente de biens ou de services, ni des bénéfices. Subsidiairement, la défenderesse fait valoir que ces paiements représentaient des bénéfices industriels et commerciaux, que régissent les dispositions de la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique et de son protocole.

Arrêt: l'action est rejetée. Quoique les paiements effectués par la défenderesse à la compagnie étrangère constituent probablement un revenu pour cette dernière, ils n'étaient certainement pas des paiements de loyer. Ce serait déformer le sens de «redevance» que de conclure que le paiement forfaitaire, quand

merely for the "right to use" the information, should be considered as a royalty payment, even though it is in no way attached to the use of or to the profits made by defendant as a result of such use. There is no basis on which a royalty payment could be calculated. What defendant acquired can be classified under subparagraph 212(1)(d)(ii)—"information concerning industrial, commercial or scientific experience." It is not taxable under that subparagraph since it is neither dependent on the use to be made thereof, the benefit to be derived therefrom, the production or sales of goods or services, or profits within (A), (B) or (C) thereof. If it comes within one of the subparagraphs under which it would not be taxable it is not justifiable to attempt to classify under another subparagraph, by virtue of which it might be taxable.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

L. P. Chambers and *D. Friesen* for plaintiff.

E. N. McKelvey, Q.C. and *L. Burnham* for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

McKelvey, Macaulay, Machum & Fairweather, Saint John, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

WALSH J.: This is an appeal by plaintiff from a decision of October 22, 1976 of the Tax Review Board to the effect that the amounts of \$25,375, \$50,000 and \$81,875 were not amounts in respect of which non-resident tax was payable for the 1971, 1972 and 1973 taxation years respectively.

These sums arose from payments made by defendant in the respective years to Com/Code Corporation, a United States company.

During the hearing in this Court the amount of \$50,000 on which non-resident tax is claimed for the 1972 taxation year was corrected to read \$75,000 by amendment granted by consent, this figure being the correct amount. These payments resulted from the acquisition by defendant from Com/Code by agreement entered into on or about

bien même il n'aurait pour objet que «le droit d'utiliser» les données, doit être considéré comme un paiement de redevance, lors même qu'il n'a aucun rapport avec l'usage ou avec les bénéfices que la défenderesse a pu tirer d'un tel usage. Rien ne justifierait en l'espèce le calcul d'un paiement de redevance. Ce que la défenderesse a acquis peut être classé sous le sous-alinéa 212(1)d(ii): «renseignements relatifs à des connaissances industrielles, commerciales et scientifiques». Cette acquisition n'est pas imposable en application de ce sous-alinéa car elle n'est fonction ni de l'usage qui devait en être fait, ni des avantages qui pourraient en découler, ni de la production ou de la vente de biens ou de services, ni des bénéfices qui pourraient provenir de l'une ou l'autre catégories (A), (B) ou (C) ci-dessus. Si elle relève de l'un des sous-alinéas qui excluent l'impôt, rien ne permet de la classer sous un autre sous-alinéa en application duquel elle serait imposable.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

L. P. Chambers et *D. Friesen* pour la demanderesse.

E. N. McKelvey, c.r. et *L. Burnham* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

McKelvey, Macaulay, Machum & Fairweather, Saint-Jean, pour la défenderesse.

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

LE JUGE WALSH: Cette espèce est un appel que la demanderesse a interjeté d'une décision du 22 octobre 1976 de la Commission de révision de l'impôt disant que les montants de \$25,375, \$50,000 et \$81,875 n'étaient pas de ceux sur lesquels une taxe de non-résidence était payable pour les années d'imposition 1971, 1972 et 1973 respectivement.

Ces sommes proviennent de paiements qu'effectua la défenderesse au cours de ces années-là à la Com/Code Corporation, une compagnie américaine.

Au cours de l'audience devant la Cour le montant de \$50,000 sur lequel on réclame la taxe de non-résidence pour l'année d'imposition 1972 a été modifié avec l'agrément de la partie adverse et est devenu \$75,000, ce nombre étant le montant exact. Ces paiements résultaient de l'acquisition par la défenderesse de Com/Code, par convention inter-

April 8, 1971, of the right to use in Canada that company's Autokon-I System of computerized information in connection with defendant's ship-building operation.

Plaintiff relies *inter alia* for the 1971 year on the provisions of section 106(1)(d) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended and for the 1972 and 1973 taxation years upon sections 212(1)(d) and 215(6) of the new *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended. In addition to disputing liability under the aforementioned sections of the statute defendant relies on Articles I and II of the Canada-U.S. Tax Convention and clause 6(a) of the Protocol thereto and the *Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943*, S.C. 1943-44, c. 21. As the provisions of the sections in question which are relied on are identical in both taxation Acts it will be convenient in these reasons for judgment to merely refer to the sections of the new Act. Section 212(1)(d)(i) and (ii) read as follows:

212. (1) 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,

(d) rent, royalty or a similar payment, including, but not so as to restrict the generality of the foregoing, any payment

(i) for the use of or for the right to use in Canada any property, invention, trade name, patent, trade mark, design or model, plan, secret formula, process or other thing whatever,

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

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

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

(C) profits,

The amount of 25% is reduced to 15% with respect to payments made to residents of the United States by virtue of the provisions of the Canada-U.S. Tax Convention. Section 215(6) reads:

215. ...

(6) Where a person has failed to deduct or withhold any amount as required by this section from an amount paid or

venue vers le 8 avril 1971, du droit d'usage au Canada du Autokon-I System, un système de données informatisées de cette compagnie en corrélation avec ses opérations de construction navale.

La demanderesse invoque notamment pour l'année 1971 les dispositions de l'article 106(1)(d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, modifié, et, pour les années d'imposition 1972 et 1973, les articles 212(1)(d) et 215(6) de la nouvelle *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63, modifié. En plus de contester sa responsabilité selon les articles susmentionnés de la Loi, la défenderesse invoque les articles I et II de la Convention de double imposition canado-américaine et la clause 6(a) de son protocole et la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique*, S.C. 1943-44, c. 21. Comme les dispositions des articles invoqués sont identiques dans les deux lois de l'impôt, pour plus de commodité, dans les présents motifs, on se référera uniquement aux articles de la nouvelle Loi. Voici l'article 212(1)(d)(i) et (ii):

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

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

(i) en vue d'utiliser, ou d'obtenir le droit d'utiliser, au Canada, des biens, inventions, appellations, brevets, marques de commerce, dessins ou modèles, plans, formules secrètes, procédés de fabrication, ou toute autre chose,

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

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

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

(C) des bénéfices,

Ce montant de 25 p. 100 est ramené à 15 p. 100 dans le cas des paiements faits aux résidents des États-Unis de par les stipulations de la Convention de double imposition canado-américaine. Voici l'article 215(6):

215. ...

(6) Lorsqu'une personne a omis de défalquer ou de retenir, comme l'exige le présent article, une somme sur un montant

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

Plaintiff contends that the payments were made for the use of or right to use in Canada Com/Code Corporation's property, invention, trade name, patent, trade mark, design or model, plan, secret formula, process or other thing whatsoever, within the meaning of section 212(1)(d)(i). Plaintiff claims that alternatively rents, royalties or similar payments were paid by defendant for its acquisition of rights to Com/Code Corporation's Autokon-I System within the meaning of section 212(1)(d) of the Act and that it is therefore liable to pay the 15% tax pursuant to section 215(6) because it failed to deduct or withhold such tax from a non-resident.

Defendant for its part contends that the agreement was to provide defendant with information concerning industrial, commercial or scientific experience and the total amount payable as consideration for such information was not dependent in whole or in part upon the use to be made thereof or the benefit to be derived therefrom, production or sales of goods or services, or profits, within the meaning of section 212(1)(d)(ii), and furthermore that the payments were industrial and commercial profits within the meaning of Articles I and II of the Convention and clause 6(a) of the Protocol thereto since Com/Code Corporation had no permanent establishment in Canada within the meaning of Article I and clause 3(f) of the Protocol. The aforementioned Articles I and II read respectively as follows:

ARTICLE I

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

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

payé à une personne non résidente ou porté à son crédit ou réputé avoir été payé à une personne non résidente ou porté à son crédit, cette personne est tenue de verser à titre d'impôt sous le régime de la présente Partie, au nom de la personne non résidente, la totalité de la somme qui aurait dû être défalquée ou retenue, et elle a le droit de défalquer ou de retenir sur tout montant payé par elle à la personne non résidente ou portée à son crédit, ou par ailleurs de recouvrer de cette personne non résidente toute somme qu'elle a versée pour le compte de cette dernière à titre d'impôt sous le régime de la présente Partie.

La demanderesse prétend que les paiements ont été faits en vue d'utiliser, ou d'obtenir le droit d'utiliser, au Canada, des biens, inventions, appellations, brevets, marques de commerce, dessins ou modèles, plans, formules secrètes, procédés de fabrication, ou toute autre chose de la Com/Code Corporation, au sens de l'article 212(1)d(i). Elle prétend subsidiairement que les loyers, redevances ou semblables paiements ont été payés par la défenderesse pour l'acquisition de droits sur l'Autokon-I System de la Com/Code Corporation au sens de l'article 212(1)d) de cette loi et qu'il s'ensuit qu'elle doit payer la taxe de 15 p. 100 que prévoit l'article 215(6) parce qu'elle n'a pas déduit ni retenu cette taxe du non-résident.

La défenderesse quand elle fait valoir que la convention avait pour objet de lui fournir des renseignements relatifs à des connaissances industrielles, commerciales et scientifiques et que la somme totale payable en contrepartie de ces renseignements ne dépendait ni en totalité ni en partie de l'utilisation qui devait en être faite ou de l'avantage qui devait en être tiré ni de la production ou de la vente de marchandises ou de services ni des bénéfices au sens de l'article 212(1)d)(ii) et en outre que ces paiements constituaient des profits commerciaux et industriels au sens des articles I et II de la Convention et de la clause 6a) de son protocole vu que la Com/Code Corporation n'avait pas d'établissement permanent au Canada au sens de l'article I et de la clause 3f) du protocole. Voici les articles I et II susmentionnés:

ARTICLE I

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

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

ARTICLE II

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.

and clause 6(a) of the Protocol defines the term "rental and royalties" referred to in Article II of the Convention in the following manner:

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

Defendant further states that the amounts paid were not rents, royalties or similar payments within the provisions of section 212(1)(d) of the Act nor payments for the use of said property within the provisions of section 212(1)(d)(i) and that while they were payments for information concerning industrial, commercial or scientific experience within the meaning of section 212(1)(d)(ii) they were not the type of payments subject to income tax within the meaning of the said subparagraph since they were not dependent in whole or in part upon the use to be made thereof, the benefit to be derived therefrom, the production or sales of goods or services or profits. In the alternative defendant pleads that they were industrial and commercial profits payable to an enterprise of the United States of America which had no permanent establishment in Canada and therefore not subject to taxation in Canada under the provisions of the Tax Convention and Protocol thereto.

Evidence of witnesses confirmed by the agreement between defendant and Com/Code dated April 8, 1971 indicates that what defendant acquired was the right to use a computerized system which might perhaps be considered as a bank of information relating to shipbuilding established by Com/Code. The use of this system eliminates a great many mathematical computations and calculations required in the construction of a

ARTICLE II

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

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

La clause 6(a) du protocole définit les termes «loyers et redevances» de l'article II de la Convention comme suit:

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

La défenderesse dit aussi que les sommes payées ne constituent pas des loyers, redevances ou semblables paiements au sens des dispositions de l'article 212(1)d) de la Loi ni des paiements en vue d'utiliser ledit bien au sens de celles de l'article 212(1)d)(i) et que, quoiqu'il se soit agi de renseignements relatifs à des connaissances industrielles, commerciales et scientifiques, au sens de l'article 212(1)d)(ii), ces paiements n'étaient pas du genre soumis à l'impôt sur le revenu au sens de ce sous-alinéa puisqu'ils n'étaient pas fonction en totalité ou en partie de l'utilisation qui devait en être faite ou de l'avantage qui devait en être tiré ni de la production ou de la vente de marchandises ou de services, ni des profits. Subsidiairement, la défenderesse plaide qu'il s'agissait de profits industriels et commerciaux payables à une entreprise américaine qui n'avait pas d'établissement permanent au Canada et donc non sujette à contribution au Canada en vertu des stipulations de la Convention de double imposition et de son protocole.

Les dépositions des témoins, confirmées par la convention intervenue entre la défenderesse et Com/Code le 8 avril 1971, montrent que ce que la défenderesse a acquis c'est le droit d'usage d'un système informatisé, que l'on pourrait sans doute considérer comme une banque de données relatives à la construction navale, que Com/Code avait établi. L'usage de ce système élimine un grand nombre d'opérations et de calculs mathématiques

ship. Before this system was adopted it was necessary in converting the plans of the naval architect or designer into construction drawings to construct each plate of the hull from the drawings reduced to one-tenth in size laid out on the loft floor. These drawings would then be photographed to 1-100 hundred size and from the negative the cutting tools could be guided to cut the steel plates. The plates of course had different shapes and curvatures and the process was a laborious one. The computer bank contains information based on the collection of shipbuilding designs from all over the world enabling, as one witness stated, detailed information to be obtained by feeding proper input data to the computer for the construction of anything from a row-boat to a warship. Moreover information can be obtained not only with respect to the hull plates but also cross girders and other steel required and the optimum pattern for cutting the hull plates from steel sheets on the loft floor so as to minimize wastage of steel by inaccurate layout of the plans on it. When the cutting tool is directed by the computerized information received the plates are also cut more accurately than under the old system. By using this information the time for this phase of the construction of a ship may be reduced from say two months to two or three weeks.

It is merely necessary to take the co-ordinates in three dimensions off the line plans of the ship and code them on a punch card which is then fed into the computer as input. The output data can be obtained in two forms, first a print-out giving in great technical detail the measurement and fairing of each plate and secondly on a punched tape which can be fed into the cutting machines.

The bank of information is furnished confidentially by Com/Code to whatever computer system is designated by the customer—in this case Computel. The system was not furnished exclusively by Com/Code to defendant, of course, but was also available to other shipyards in the United States

autrement requis lors de la construction d'un navire. Avant que ce système ne soit adopté il était nécessaire de convertir les plans de l'architecte naval ou du concepteur en gabarits et de fabriquer chaque tôle de la coque à partir de ces gabarits réduits au dixième et tracés sur le plancher de la salle des formes. Ces dessins étaient alors photographiés au centième et à partir des négatifs on pouvait guider les machines d'oxycoupage et découper les tôles d'acier. Les tôles bien entendu avaient différentes formes et le processus était fort laborieux. La banque de l'ordinateur contient des données reposant sur un ensemble de designs de construction navale provenant du monde entier permettant, comme l'a déclaré un des témoins, l'obtention d'une information détaillée par l'introduction des données appropriées dans l'ordinateur pour la construction de n'importe quoi depuis un esquif jusqu'à un navire de guerre. En outre on peut obtenir non seulement des données relatives aux tôles de la coque mais aussi aux poutres transversales, aux autres pièces d'acier nécessaires et au meilleur moyen de découper les tôles d'acier de la coque sur le plancher de la salle des formes et ainsi réduire au minimum le gaspillage de l'acier consécutif à l'imprécision du traçage des plans sur celui-ci. Lorsque les machines d'oxycoupage sont guidées par les données informatisées reçues, le découpage des tôles est beaucoup plus précis que sous l'ancien système. L'usage de ces données peut permettre de réduire le temps nécessaire à cette phase de la construction d'un navire, de, disons, deux mois à deux ou trois semaines.

Il suffit simplement de relever les coordonnées tridimensionnelles des plans de formes du navire et de les coder sur une carte perforée alors introduite dans l'ordinateur. Celui-ci fournit les données sous deux formes: sous forme d'imprimé donnant tous les détails techniques de mesures et de profils de chaque tôle et sous forme de bande perforée fournissant directement aux machines d'oxycoupage les données nécessaires.

Com/Code fournit sous le sceau de la confidentialité cette banque de données au système d'ordinateur, quel qu'il soit, choisi par le client, en l'espèce Computel. Com/Code n'a naturellement pas fourni ce système exclusivement à la défenderesse; mais aussi à d'autres chantiers maritimes

and Canada who acquired the system. I have expressly avoided the use of the word "bought" or "leased" in connection with the acquisition of the right to use the system by defendant and others who obtained it from Com/Code since it is the key to the whole problem. On the one hand defendant cannot be considered as the purchaser of the system since the contract specifically provides that the information in it is solely for the use of defendant and cannot be passed on by it to any third party. Defendant therefore cannot be considered as having rights of ownership which would imply the right to dispose of or use the information in any legal manner it might choose. On the other hand, having paid a lump sum for the use of the system with options and revisions of the system as provided in the agreement, over a period of three years, defendant cannot be considered merely as a lessee of the system, or as having acquired it on a royalty payment basis, since the amount paid remains the same whether defendant makes extensive use or no use whatsoever of the system and there is no fixed period of time at which the right to use the system terminates. Presumably defendant can continue to use it as long as the information in it is usable and has not become obsolete. It was conceded that although Com/Code has undoubtedly gone to the great expense of assembling and computerizing all this information and by doing so provides an extremely useful service to shipbuilding, the information itself is not protected by patent or copyright and any shipbuilder could if its operations were extensive enough to justify the expense, assemble and computerize its own bank of similar information. The issue is not whether the payments made by defendant to Com/Code were of a capital or income nature so far as defendant is concerned, but merely whether 15% should have been deducted from them and remitted to the Minister of National Revenue from Com/Code pursuant to section 215(6) of the new Act. Jurisprudence relating to the distinction between income and capital expenses is not directly pertinent. The agreement between defendant and Computel called for the granting of "a non-exclusive licence" and the payment is referred to as being "for licence to use the system". Plaintiff contends that what was acquired was property within the meaning of section 212(1)(d)(i) and in this connection refers to the case of *Rapistan*

des États-Unis et du Canada. J'ai volontairement évité d'employer les mots «acheté» ou «loué» corrélativement à l'acquisition du droit d'usage du système par la défenderesse ou par d'autres qui l'ont obtenu de Com/Code vu que c'est là la clé de tout le problème. D'une part on ne peut considérer la défenderesse comme acheteur puisque le contrat stipule expressément que l'information y contenue est uniquement pour l'usage de la défenderesse et ne peut être fournie à des tiers. La défenderesse donc ne peut être assimilée à un propriétaire car cela impliquerait le droit de disposer ou d'user de cette information à son gré pourvu que cela soit licite. D'autre part, comme elle a payé une somme forfaitaire pour l'usage du système, avec les options et révisions de celui-ci comme stipulé dans l'accord, au cours d'une période de 3 ans, la défenderesse ne peut être considérée simplement comme locataire de celui-ci, ou comme l'ayant acquis contre paiement de redevances puisque le montant versé demeure le même qu'elle en fasse un usage extensif ou qu'elle ne s'en serve pas du tout et vu qu'il n'y a pas de terme prévu à l'arrivée duquel le droit d'usage du système prendrait fin. Présumément, la défenderesse peut continuer de l'employer aussi longtemps que l'information qu'il contient pourra servir et ne deviendra pas désuète. On a reconnu que bien que Com/Code a nul doute dépensé beaucoup de temps et d'argent pour réunir et informatiser toute cette information et que ce faisant elle a fait œuvre fort utile pour la construction maritime, aucun brevet ni droit d'auteur ne protège l'information elle-même et tout constructeur maritime pourrait si ses opérations en justifiaient la dépense réunir et informatiser dans sa propre banque semblable information. Il ne s'agit pas de décider si les paiements que la défenderesse a effectués à Com/Code constituaient du capital ou du revenu en autant que la défenderesse est concernée mais si 15 p. 100 aurait dû en être déduit et remis par Com/Code au ministre du Revenu national conformément à l'article 215(6) de la nouvelle Loi. La jurisprudence relative à la distinction qu'il y a entre les dépenses de revenu et celles de capital ne s'applique pas directement. La convention intervenue entre la défenderesse et Computel parlait de l'attribution d'une [TRADUCTION] «licence non exclusive» et d'un paiement [TRADUCTION] «pour l'autorisation d'user du système». La demanderesse prétend que ce qui a été

*Canada Limited v. Minister of National Revenue*¹ which was, however, a case dealing with whether a deed of gift whereby a U.S. company granted appellant company its “know-how, techniques, skills and experience” in order to enable it to carry on in Canada the particular manufacturing operation that was carried on in the U.S. by the U.S. company was capital in nature subject to deduction of capital cost allowance. In rendering judgment Chief Justice Jackett stated at pages 742-743:

While the “Deed of Gift” purports to be a gift, grant and assignment of “know-how, techniques, skills and experience”, as far as I know, under no system of law in Canada, does knowledge, skill or experience constitute “property” that can be the subject matter of a gift, grant or assignment except to the extent, if any, that it can be a right or a part of a right in respect of which there is property of the kind classified as industrial property. Therefore, as I understand the “gift” in this case in the light of the evidence, it must be construed as a promise by the donor that the appellant will be informed and instructed by the “donor” as to how to commence and carry on a certain manufacturing operation. Clearly, it is not based on any of the industrial property rights such as patents for inventions, copyright, trade marks and industrial designs. As I understand the law, knowledge or ideas, as such, do not constitute property.

Defendant contends however that the words in subparagraph (i) must be read in the light of the preamble to paragraph (d) “rent, royalty or a similar payment, including but not so as to restrict the generality of the foregoing, any payment” and by applying the *ejusdem generis* rule, that all payments referred to specifically must have characteristics similar to rents or royalties. According to this argument the word “including” is not used in its extensory sense for the purpose of enlarging the meaning of the preceding words but rather for the purpose of defining the types of rents, royalties or similar payments to be taxed by the subparagraph. Reference was made to the case of *Commissioners of Customs and Excise v. Savoy Hotel, Ltd.*² in which, in reviewing the words “manufactured beverages, including fruit juices” in Schedule 1 to the *Purchase Tax Act 1963*, Sach J.

acquis c'est un droit de propriété au sens de l'article 212(1)d(i) et à ce sujet réfère à l'affaire *Rapistan Canada Limited c. Le ministre du Revenu national*¹, une affaire toutefois où il s'agissait de savoir si un acte de donation par lequel une compagnie américaine donnait à la compagnie appelante ses «connaissances, . . . techniques, . . . compétence et . . . expérience» afin de lui permettre de poursuivre au Canada les opérations de fabrication particulières que la compagnie américaine poursuivait aux États-Unis, était de la nature d'un capital soumis à la déduction pour amortissement. En rendant jugement, le juge en chef Jackett écrivit aux pages 742 et 743:

Même si l'«Acte de donation» se présente comme une donation, un octroi et une cession de «connaissances, de techniques, de compétence et d'expérience» ces connaissances, compétence ou expérience, pour autant que je sache, ne constituent pas, au regard d'aucun système juridique au Canada, des «biens» pouvant faire l'objet d'une donation, d'un octroi ou d'une cession, sauf dans la mesure où, s'il en est, ils peuvent constituer un droit ou une partie d'un droit à l'égard duquel il existe des biens relevant de la catégorie des biens industriels. Par conséquent, d'après ma conception de la «donation» en l'espèce et à la lumière des éléments de preuve, on doit l'interpréter comme une promesse faite par la donatrice aux termes de laquelle l'appelante recevra de la «donatrice» les informations et les instructions sur la façon d'entreprendre et de poursuivre une certaine activité de fabrication. Évidemment, elle ne se fonde sur aucun des droits afférents aux biens industriels comme les brevets d'invention, les droits d'auteur, les marques de commerce et les plans industriels. Si je comprends bien la loi, les connaissances ou les idées en tant que telles, ne constituent pas des biens.

La défenderesse soutient toutefois que les termes du sous-alinéa (i) doivent être lus à la lumière de la disposition liminaire de l'alinéa d) «du loyer, de la redevance ou d'un semblable paiement, y compris, mais sans restreindre la portée générale de ce qui précède, tout paiement fait» et, en application de la règle *ejusdem generis*, que tous les paiements auxquels on fait expressément allusion doivent comporter des caractéristiques les rendant semblables à des loyers ou à des redevances. D'après cet argument, le terme «y compris» n'est pas employé dans son sens extensif afin d'élargir le sens des termes qui précèdent mais plutôt dans le but de définir le genre de loyer, de redevance ou de semblable paiement que le sous-alinéa impose de taxer. On a cité l'affaire *Commissioners of Customs and Excise c. Savoy Hotel, Ltd.*² dans laquelle, étudiant les termes [TRADUCTION] «bois-

¹ [1974] 1 F.C. 739.

² [1966] 2 All E.R. 299.

¹ [1974] 1 C.F. 739.

² [1966] 2 All E.R. 299.

stated at page 302:

... there is nothing here in the use of the word "included" that compels the court to say that "fruit juices" must be construed without reference to the two words with which the sentence begins and which should, where practicable, be given some effect in relation to the words that follow.

In contending that the payments made were in the nature of rent plaintiff referred to the case of *United Geophysical Company of Canada v. Minister of National Revenue*³ at pages 292-295 where Thurlow J. (as he then was) dealt with the question under section 106(1)(d) of the old Act of whether payments not having characteristics of rent, in view of there being no certainty in the agreement as to the amount to be paid or as to the time when the payment must be made, nevertheless came within the section. He stated [at pages 294-295]:

It is, I think, apparent from the use in the section of the wording which follows the words "rent" and "royalty" that Parliament did not intend to limit the type of income referred to in the subsection to either what could strictly be called "rent" or "royalty" or to payments which had all of the strict legal characteristics of "rent" or "royalty". Nor does the scope of the section appear to be restricted to payments of that nature in respect of real property for the word "property" appears in the section and that word is defined in very broad terms in s. 139(1)(ag) as including both real and personal property. It seems to me, therefore, that s. 106(1)(d) includes any payment which is similar to rent but which is payable in respect of personal property.

He was, however, dealing with the argument that rent must be limited to profits arising from real property, and in summing up his reasoning he also stated at page 295:

Without attempting to determine just how wide the net of s. 106(1)(d) may be, I am of the opinion that the subsection does refer to and include a fixed amount paid as rental for the use of personal property for a certain time. [Emphasis mine.]

Certainly in the present case there is no limitation as to time. This distinction was referred to with approval by Cattanach J. in *C.I. Burland Properties Limited v. Minister of National Revenue*⁴ where he stated at pages 342-343:

From my brother Thurlow's remarks I conclude that in his opinion (assuming the amount was paid for the use of property) there must be two attributes present to constitute a payment similar to rent, although without all other strict legal requirements thereof, (1) that it is a fixed amount and (2) that it is

sons traitées, y compris les jus de fruit» apparaissant à l'annexe 1 du *Purchase Tax Act 1963*, le juge Sach a écrit, à la page 302:

[TRADUCTION] ... il n'y a rien ici, dans l'usage qui est fait du terme «y compris», qui oblige la Cour à déclarer que «jus de fruit» doit être interprété sans égard aux deux termes par lesquels la phrase commence et auxquels on devrait, si possible, donner quelque effet corrélativement aux termes qui suivent.

Pour soutenir que les paiements effectués étaient de la nature d'un loyer, la demanderesse cite l'affaire *United Geophysical Company of Canada c. Le ministre du Revenu national*³, aux pages 292 à 295 où le juge Thurlow (tel était alors son titre) était saisi de la question de savoir si en vertu de l'article 106(1)d) de l'ancienne Loi des paiements n'ayant pas les caractéristiques d'un loyer, vu qu'il y avait incertitude dans la convention au sujet du montant à payer et de l'époque où le paiement devait être fait, tombaient néanmoins sous le coup de l'article. Il écrivit [aux pages 294 et 295]:

[TRADUCTION] Il est, je pense, apparent par suite de l'emploi dans l'article du libellé qui suit les termes «loyer» et «redevance» que le législateur n'entendait pas restreindre le genre de revenu mentionné dans le paragraphe à ce que strictement on aurait pu appeler un «loyer» ou une «redevance» ni à des paiements qui auraient toutes les caractéristiques juridiques d'un «loyer» ou d'une «redevance». La portée de l'article n'est pas non plus restreinte aux paiements de cette nature relatifs à des biens immeubles car on retrouve dans l'article le terme «bien» auquel l'article 139(1)ag) donne un sens fort large, les biens tant meubles qu'immeubles pouvant y être assimilés. Il me semble donc que l'article 106(1)d) vise tout paiement similaire à un loyer mais qui serait payable dans le cas d'un bien meuble.

Toutefois il répondait à l'argument selon lequel un loyer c'est restreint aux bénéfices que procure un immeuble; résumant son raisonnement, il dit aussi, à la page 295:

[TRADUCTION] Sans chercher à déterminer quelle étendue peut avoir le champ de l'article 106(1)d), je suis d'avis que celui-ci réfère et inclut un montant fixe payé à titre de loyer pour la jouissance, à terme d'un bien meuble. [C'est moi qui souligne.]

Certainement en l'espèce l'obligation n'est pas à terme. Le juge Cattanach rappela avec approbation cette distinction dans *C.I. Burland Properties Limited c. Le ministre du Revenu national*⁴ où il dit, aux pages 342 et 343:

[TRADUCTION] Des remarques de mon collègue Thurlow, je conclus qu'à son avis (présument que la somme fut versée pour jouir d'un bien) il doit y avoir deux attributs pour qu'il puisse s'agir d'un paiement semblable à un loyer quoiqu'il n'en ait pas toutes les caractéristiques juridiques: (1) Il faut que ce soit un

³ [1961] Ex.C.R. 283.

⁴ [1968] 1 Ex.C.R. 337.

³ [1961] R.C.É. 283.

⁴ [1968] 1 R.C.É. 337.

paid for a certain time. I would add that the amount is fixed if it is stated so that it can be ascertained with certainty.

With respect to the word "royalties", Cameron J. stated in the case of *Ross v. M.N.R.*⁵ at page 418:

Royalties, in reference to mines or wells in all the definitions, are periodical payments either in kind or money which depend upon and vary in amount according to the production or use of the mine or well, and are payable for the right to explore for, bring into production and dispose of the oils or minerals yielded up.

In *M.N.R. v. Paris Canada Films Limited*⁶ Dumoulin J. stated at page 49:

Proceeding by elimination, I incline to believe that a lump payment for rights irrevocably ceded, tantamount to an assignment in perpetuity, as in exhibit 11, can hardly be reconciled with the customarily accepted notions attaching to "rents or royalties", *id est*: limit of time, retention of a *jus in re* by the lessor, and periodical rentals by the lessee, either for fixed sums or an apportionment of receipts.

In the case of *Vauban Productions v. The Queen*⁷ Addy J. stated at pages 67-68:

The term "royalties" normally refers to a share in the profits or a share or percentage of a profit based on user or on the number of units, copies or articles sold, rented or used. When referring to a right, the amount of the royalty is related in some way to the degree of use of that right. This is evident from the various dictionary definitions of the word "royalty" when used in connection with a sum payable. Royalties, which are akin to rental payments, have invariably been considered as income since they are either based on the degree of use of the right or on the duration of the use, while a lump sum payment for the absolute transfer of a right, without regard to the use to be made of it, is of its nature considered a capital payment, although it may of course be taxable as income in the hands of the recipient if it is part of that taxpayer's regular business.

Plaintiff contends however, that the word "royalties" has not been restricted to payment for the use of the information since subparagraph 212(1)(d)(i) in referring to payment "for the use of" also adds the words "or for the right to use" and that what defendant acquired was "the right to use". In support of this argument plaintiff refers *inter alia* to the British case of *Rustproof Metal Window Co., Ltd. v. Commissioners of Inland*

montant fixe et (2) qu'il soit versé pour un terme donné. J'ajouterais que le montant est fixe s'il est stipulé de façon à ce qu'on puisse l'établir avec certitude.

Quant aux termes «redevances», le juge Cameron déclara dans l'affaire *Ross c. M.R.N.*⁵, à la page 418:

[TRADUCTION] Des redevances, dans le cas de mines ou de puits, dans toutes les définitions, sont des versements périodiques soit en nature soit en argent qui sont fonction et dont le montant dépend de la production ou de l'usage de la mine ou du puits et qui sont payables pour le droit de prospecter, d'amener à production et d'aliéner les pétroles ou minéraux produits.

Dans *M.R.N. c. Paris Canada Films Limited*⁶, le juge Dumoulin écrit, à la page 49:

[TRADUCTION] Procédant par élimination, j'incline à croire qu'un montant forfaitaire payé pour des droits cédés irrévocablement, équivalent pour ainsi dire à une cession perpétuelle, comme dans la pièce 11, peut difficilement être réconcilié avec les notions habituellement acceptées que l'on attache à des «loyers ou redevances», soit: la stipulation d'un terme, la rétention d'un *jus in re* par le locateur et le versement périodique de loyers par le locataire sous forme de sommes fixes ou de remise de quittances.

Dans l'affaire *Vauban Productions c. La Reine*⁷, le juge Addy, aux pages 67 et 68, écrit:

Le terme «redevances» (*royalties*) désigne normalement une participation à des bénéfices ou une part ou pourcentage d'un bénéfice, basée sur l'exploitation ou sur le nombre d'unités, de copies ou d'articles vendus, loués ou utilisés. Le montant d'une redevance afférente à un droit est, d'une certaine façon, fonction du rythme d'exploitation de ce droit. Cela résulte des diverses définitions que les dictionnaires donnent du mot «redevance», quand il se rapporte à une somme à payer. On a toujours considéré les redevances, qui sont assimilables à des loyers, comme des revenus puisqu'elles sont fonction soit du rythme d'exploitation du droit soit de la durée de l'utilisation, alors qu'on estime que le paiement d'une somme forfaitaire pour la cession intégrale d'un droit, sans égard à l'utilisation qui en sera faite, est, par sa nature un paiement en capital, qui pourra cependant être imposable en tant que revenu entre les mains du bénéficiaire s'il relève de l'activité normale de ce contribuable.

La demanderesse fait valoir toutefois que le terme «redevances» n'est pas restreint à un paiement pour l'usage de l'information puisque le sous-alinéa 212(1)(d)(i) lorsqu'il réfère à un paiement «en vue d'utiliser» ajoute aussitôt les mots «ou d'obtenir le droit d'utiliser»; or ce que la défenderesse a acquis c'est ce «droit d'utiliser». A l'appui de son argument elle cite notamment l'affaire britannique *Rustproof Metal Window Co., Ltd. c.*

⁵ [1950] Ex.C.R. 411.

⁶ [1963] Ex.C.R. 43.

⁷ [1976] 1 F.C. 65.

⁵ [1950] R.C.É. 411.

⁶ [1963] R.C.É. 43.

⁷ [1976] 1 C.F. 65.

*Revenue*⁸ where Lord Greene M.R. stated at page 267:

Returning to the argument of Counsel, I cannot understand why it should be said, as the proposition implies and was specifically argued, that a sum received in respect of the right to use a patent which is payable whether or not the patent is in fact used and without reference to any question of user must necessarily be a capital receipt. A sum received in consideration of the grant of the right to use a patent, whether user does or does not take place, is surely just as capable of being an income receipt as a sum received in consideration of the grant of the right to use any other kind of property, for example, a motor-car. Whether or not it is an income or a capital receipt must, I should have thought, be ascertained by reference to all the relevant circumstances and not by some fixed rule of law such as is suggested.

Reference was also made to the case of *Murray (Inspector of Taxes) v. Imperial Chemical Industries, Ltd.*⁹ in which at page 983 Lord Denning M.R. stated:

Applying these criteria, in the present case it is quite clear that the royalties for the master C.P.A. patent and the royalties for the ancillary patents of the taxpayer company were revenue receipts. That is admitted. So far as the lump sum is concerned, I regard it as a capital receipt, even though it is payable by instalments. I am influenced by the facts: (i) that it is part payment for an exclusive licence, which is a capital asset; (ii) that it is payable in any event irrespective of whether there is any user under the licence; even if the licensees were not to use the patents at all, this sum would still be payable; (iii) that it is agreed to be a capital sum payable by instalments and not as an annuity or a series of annual payments. In these circumstances I am quite satisfied that the lump sum was a capital receipt and the taxpayer company are [*sic*] not taxable on it.

In the case of *Jeffrey (H.M. Inspector of Taxes) v. Rolls-Royce, Ltd.*¹⁰ which dealt with an agreement between Rolls-Royce and the Republic of China to license the Chinese to manufacture a Rolls-Royce jet aero engine and supply the necessary information and drawings, to advise them from time to time as to improvements and modifications in manufacture and design, and to instruct Chinese personnel of their works and to release one or two members of their own staff to assist in China with the manufacture of the engine in consideration of the payment of "a capital sum of fifty thousand pounds" plus royalties, it was held that the fifty thousand pounds was a revenue receipt

*Commissioners of Inland Revenue*⁸, où le Maître des rôles, lord Greene, écrit à la page 267:

[TRADUCTION] Pour revenir à l'argument de l'avocat, je ne comprends pas pourquoi on devrait dire, ce qui doit se déduire de la proposition, et qui d'ailleurs a été expressément plaidé, qu'une somme reçue pour le droit d'usage d'un brevet, somme payable que le brevet soit ou non utilisé et sans qu'on ne réfère aucunement à quelque usager, doit nécessairement être une recette de capital. La somme reçue en contrepartie de l'aliénation d'un droit d'usage d'un brevet, qu'il y ait ou non exercice de ce droit, peut sûrement tout aussi bien être une recette provenant d'un revenu qu'une somme reçue en raison de l'aliénation d'un droit d'usage de tout autre genre de bien, comme par exemple une automobile. Qu'il s'agisse ou non d'un revenu plutôt que d'une recette de capital doit, aurais-je pensé, être établi en fonction de tous les faits pertinents et non par quelque règle de droit rigide comme on le suggère.

On a aussi cité l'affaire *Murray (Inspector of Taxes) c. Imperial Chemical Industries, Ltd.*⁹ dans laquelle, à la page 983, le Maître des rôles, lord Denning, dit:

[TRADUCTION] Appliquant ces critères, en l'espèce présente, il est parfaitement clair que les redevances pour le brevet principal C.P.A. et celles pour les brevets accessoires de la compagnie contribuable étaient des recettes provenant de revenus. C'est un fait admis. Dans la mesure où une somme forfaitaire est en cause, je la considère comme une recette de capital même si elle est payable par versements. Les faits suivants m'ont influencé: (i) il s'agit du paiement partiel d'une licence exclusive, laquelle est un bien de capital; (ii) il est payable qu'il y ait ou non un usager de la licence; même si les titulaires ne se servaient aucunement des brevets cette somme devrait quand même être payée; (iii) il a été convenu qu'il s'agissait d'un capital payable par versements et non d'une rente ou d'une série de paiements annuels. Dans les circonstances je suis entièrement convaincu que ce montant forfaitaire constituait une recette de capital et que la compagnie contribuable ne pouvait être imposée à son sujet.

Dans l'affaire *Jeffrey (H.M. Inspector of Taxes) c. Rolls-Royce, Ltd.*¹⁰ qui portait sur une convention intervenue entre Rolls-Royce et la République de Chine pour autoriser les Chinois à fabriquer le moteur Rolls-Royce jet aero et lui fournir les renseignements et dessins nécessaires, pour les aviser périodiquement des améliorations et des modifications apportées à sa fabrication et à sa conception, pour former le personnel chinois à sa tâche et pour déléguer un ou deux membres de leur propre personnel en Chine pour aider à la fabrication du moteur le tout en contrepartie du paiement [TRADUCTION] «d'un capital de 50,000 livres» plus des redevances, il fut statué que les

⁸ 29 T.C. 243.

⁹ [1967] 2 All E.R. 980.

¹⁰ 40 T.C. 443.

⁸ 29 T.C. 243.

⁹ [1967] 2 All E.R. 980.

¹⁰ 40 T.C. 443.

despite being designated as capital payment. As previously indicated however these cases dealt with the distinction between capital and revenue receipts and the Court is not called upon to decide in the present case whether the payments made by defendant to Com/Code were revenue receipts for Com/Code or whether they were capital or revenue payments by defendant in order to interpret section 212(1)(d) of the Act. In the case of *Farmparts Distributing Ltd. v. The Queen*¹¹ (which I am informed is now under appeal) my brother Gibson J. decided that this distinction was necessary for the proper interpretation of section 212(1)(d). He stated at pages 513-514:

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

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

[Type of payments]

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

While the question is not an easy one I am inclined to the view in the light of all the above jurisprudence that, even though the payments made by defendant to Com/Code may have been and probably were, income receipts for that company, they certainly were not rental payments and that it stretches the word "royalties" to conclude that the lump sum payment (the fact that it was in three instalments does not alter this) even if it is considered as merely for the "right to use" the information should be considered as a royalty payment, although is in no way attached to the extent of use, or to the profits made by defendant as a result of

¹¹ [1979] 2 F.C. 506.

50,000 livres constituaient un revenu bien qu'elles aient été désignées comme un paiement de capital. Comme dit précédemment toutefois ces affaires portaient sur les distinctions entre les recettes de capital et de revenu et la Cour n'a pas à décider en l'espèce si les paiements de la défenderesse à Com/Code constituent du revenu pour Com/Code ou s'il s'agit de paiement de capital ou de revenu de la défenderesse afin d'interpréter l'article 212(1)(d) de la Loi. Dans l'affaire *Farmparts Distributing Ltd. c. La Reine*¹¹ (qui m'informe-t-on, fait maintenant l'objet d'un appel) mon collègue le juge Gibson décida que cette distinction était nécessaire pour une interprétation correcte de l'article 212(1)(d). Il dit aux pages 513 et 514:

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

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

[Genre de paiements]

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

Bien que la question ne soit pas facile, je suis enclin à penser, à la lumière de l'ensemble de la jurisprudence susmentionnée, que, quoique les paiements que la défenderesse a effectués au profit de Com/Code puissent avoir constitué, et constituaient probablement, des recettes de l'ordre d'un revenu pour cette compagnie, ils n'étaient certainement pas des paiements de l'ordre d'un loyer et ce serait déformer le terme «redevance» que de conclure que le paiement forfaitaire (le fait qu'il a été fait en trois versements ne change rien) même s'il est considéré fait uniquement pour «le droit d'utiliser» l'information, devrait être considéré comme le

¹¹ [1979] 2 C.F. 506.

such use, and hence there is no basis on which a royalty payment could be calculated.

I am strengthened in this conclusion by the wording of subparagraph (ii) of section 212(1)(d). It appears to me that what was acquired by defendant can properly be classified under this subparagraph as "information concerning industrial, commercial or scientific experience". If this is the case then it clearly is not taxable under subparagraph (ii) since it is neither dependent on use to be made thereof, the benefit to be derived therefrom, the production or sales of goods or services, or profits within (A), (B) or (C) thereof. If it comes within one of the subparagraphs under which it would not be taxable it is not justifiable to attempt to classify under another subparagraph, by virtue of which it might be taxable. Having concluded that the tax is not required by virtue of section 212(1)(d) of the *Income Tax Act*, nor section 106(1)(d) of the former Act, this disposes of the matter and it is not really necessary to deal with defendant's argument based on the Canada-U.S. Tax Convention. This second argument of defendant was also thoroughly dealt with however by counsel for both parties and I will therefore also deal with it. This argument again raises the question of whether the payments made to Com/Code were "income in the form of rentals and royalties" or "industrial and commercial profits" in Canada. The latter are not taxable in Canada but rentals and royalties from the sale or exchange of capital assets are excepted and therefore not exempt.

The words "rental and royalties" in the Protocol apply to "the use of, or for the privilege of using" which plaintiff points out differs from the words in subparagraph 212(1)(d)(i) which read "use of or for the right to use". I do not find any significant difference in the wording. However, I find the examples in the Protocol which refers to "patents, copyrights, secret processes and formulae, good will, trade marks, trade brands, franchises and

paiement d'une redevance, même s'il n'est aucunement fonction de l'intensité de l'usage, ni des profits de la défenderesse consécutifs à cet usage, et qu'en conséquence il n'y a aucun fondement sur lequel le paiement de la redevance puisse être calculé.

Le libellé du sous-alinéa (ii) de l'article 212(1)d) me confirme dans ma conclusion. Il me semble que ce que la défenderesse a acquis peut correctement être qualifié sous ce sous-alinéa de «renseignements relatifs à des connaissances industrielles, commerciales et scientifiques». Si c'est le cas, alors clairement il ne peut y avoir imposition en vertu du sous-alinéa (ii) puisque cela ne dépend ni de l'utilisation qui doit en être faite, ni de l'avantage qui doit en être tiré, ni de la production ou de la vente de marchandises ou de services, ni des bénéfiques au sens du (A) du (B) ou du (C) de celui-ci. S'il relève de l'un des sous-alinéas sous le régime duquel il ne peut être imposé, rien ne justifie de chercher à le faire tomber sous un autre sous-alinéa en vertu duquel il pourrait l'être. Ayant conclu que la contribution n'est pas requise en vertu de l'article 212(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ni de l'article 106(1)d) de l'ancienne Loi, le litige se trouve résolu et il n'est pas réellement nécessaire d'examiner l'argument de la défenderesse fondé sur la Convention de double imposition canado-américaine. Toutefois les avocats des deux parties ont considéré exhaustivement ce second argument de la défenderesse; il s'ensuit que j'en traiterai aussi. L'argument soulève à nouveau la question des paiements versés à Com/Code; constituent-ils du «revenu qui se présente sous la forme de loyers, de redevances» ou de «bénéfiques industriels et commerciaux» au Canada? Ces derniers ne sont pas imposables au Canada mais les loyers et redevances provenant de la vente ou de l'échange de biens de capital sont exceptés et donc non exemptés.

Les «loyers et redevances» dans le protocole sont pour «usage ou droit de se servir», termes fait remarquer la demanderesse qui diffèrent du libellé du sous-alinéa 212(1)d)(i) qui se lit «en vue d'utiliser, ou d'obtenir le droit d'utiliser». Je ne trouve pas qu'il y ait quelque signification à la différence de libellé. Toutefois, je considère que les exemples donnés dans le protocole, lequel réfère à des «brevets, ... droits d'auteur, ... formules et ... procédés

other like property” [emphasis mine] to be, if anything, somewhat more restrictive than section 212(1)(d)(i) which uses the words “any property, invention, trade name, patent, trade mark, design or model, plan, secret formula, process or other thing whatever” [emphasis mine] if one is to apply the *ejusdem generis* rule since what was acquired does not come within any of the items of property specified in clause 6(a) of the Protocol nor is it “other like property”.

Plaintiff relies on the case of *Western Electric Company Incorporated v. Minister of National Revenue* [1969] 2 Ex.C.R. 175 affirmed in the Supreme Court 71 D.T.C. 5068, under section 106(1)(d) of the former *Income Tax Act* which held that confidential technical information supplied by an American company to a company in Canada constituted trade secrets which bore a close analogy to “secret processes . . . and other like property” within the meaning of clause 6(a) of the Protocol. The present case can be distinguished however in that the information is in no way secret, but merely a compilation in useful form of information otherwise available. Furthermore in the *Western Electric* case royalty payments were definitely made, based on sales of goods manufactured by use of the information received. I also conclude therefore that under the provisions of the Canada-U.S. Tax Convention the payments made were not subject to the deduction of withholding tax as required by section 215(6) of the Act.

Plaintiff’s action is therefore dismissed with costs.

dés secrets, . . . achalandage, . . . marques de fabrique et de commerce, . . . concessions et . . . tous autres biens analogues» [c’est moi qui souligne] restrictifs que l’article 212(1)d)(i) qui emploie les termes «biens, inventions, appellations, brevets, marques de commerce, dessins ou modèles, plans, formules secrètes, procédés de fabrication, ou toute autre chose» [c’est moi qui souligne] si on applique la règle *ejusdem generis* vu que ce qui a été acquis ne tombe dans aucune des catégories de biens spécifiées à la clause 6a) du protocole ni n’est un «bien analogue».

La demanderesse invoque l’affaire *Western Electric Company Incorporated c. Le ministre du Revenu national* [1969] 2 R.C.É. 175 confirmée en Cour suprême 71 D.T.C. 5068, en vertu de l’article 106(1)d) de l’ancienne *Loi de l’impôt sur le revenu* qui dit que l’information confidentielle technique qu’une compagnie américaine a fournie à une compagnie au Canada constitue des secrets de commerce offrant une forte ressemblance aux «procédés secrets . . . et . . . autres biens analogues» de la clause 6a) du protocole. La présente espèce peut être distinguée toutefois en ce que l’information n’est nullement secrète mais simplement une compilation en une forme utile de renseignements autrement disponibles. De plus dans l’affaire *Western Electric* il y avait eu réellement paiement de redevances, en fonction des ventes des biens fabriqués en utilisant l’information reçue. Je conclus donc aussi que, d’après les dispositions de la Convention de double imposition canado-américaine, les paiements effectués n’étaient pas soumis à la déduction de la taxe à retenir comme l’article 215(6) de la Loi le requérait.

L’action de la demanderesse est donc rejetée avec dépens.