

A-322-79

A-322-79

The Queen (Appellant)

v.

Farmparts Distributing Ltd. (Respondent)

Court of Appeal, Heald and Ryan JJ. and Kerr D.J.—Ottawa, February 5 and 28, 1980.

Income tax — Non-residents — Withholding tax — Amount paid by Canadian distribution company to U.S. company for exclusive right to buy machines for resale to sub-distributors, their concept of merchandising, and trade name and logos — Purchase price of machines not included in amounts paid — Resale to sub-distributors of so-called "package" but only machines came from U.S. company — Whether or not payments made to U.S. company subject to 15% withholding tax pursuant to s. 212(1)(d) of Income Tax Act and Article XI of Canada-U.S. Tax Convention — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 212(1)(d) — The Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943, S.C. 1943-44, c. 21.

This is an appeal from a judgment of the Trial Division wherein that Court allowed, with costs, the respondent's appeal from an assessment for non-resident withholding tax and interest. Respondent, by notices of assessment, was levied tax equivalent to 15% of two amounts paid by it to Wonder International Ltd. of New Jersey, U.S.A., on the premise that such amount should have been withheld and paid as income tax. The amounts paid by the respondent were for the exclusive right to purchase exhaust pipe bending machines for resale to sub-distributors, the concept of merchandising replacement muffler systems, and the use of trade name and logos but did not include any of the purchase price of any machines bought. On resale to its sub-distributors, respondent sold not only the machine, but also an advertising programme, a sign, decals and opening inventory: only the machine came from the U.S. company. The issue is whether the payments made by the respondent to the U.S. company pursuant to the contracts are subject to the 15% tax imposed by section 212(1)(d) of the *Income Tax Act* and Article XI of *The Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943*, in the 1976 taxation year.

Held, the appeal is dismissed with costs. Firstly, certain use of the "Wonder Muffler" trade name and logos of Wonder International represents a use of a trade name and is thus clearly caught by the charging provisions of section 212(1)(d)(i). Secondly, likewise, the concept or technique of merchandising replacement muffler systems also clearly comes within the charging provisions of section 212(1)(d)(i). This concept can be said to be a "plan" or perhaps a "process" as those words are used in section 212(1)(d)(i). Also the word "property" as used in section 212(1)(d)(i) and as defined by

La Reine (Appelante)

c.

^a Farmparts Distributing Ltd. (Intimée)

Cour d'appel, les juges Heald et Ryan et le juge suppléant Kerr—Ottawa, 5 et 28 février 1980.

Impôt sur le revenu — Non-résidents — Retenue aux fins de l'impôt — Somme versée par un distributeur canadien à une compagnie américaine pour le droit exclusif d'achat de machines aux fins de revente aux revendeurs, de sa technique de commercialisation, de son nom commercial et de sa marque de fabrique — Le prix d'achat des machines n'est pas compris dans cette somme — Revente aux distributeurs sous forme d'un «marché global»; mais seules les machines provenaient de la compagnie américaine — Il s'agit de savoir si les montants versés à la compagnie américaine sont assujettis à l'impôt de 15% que prévoit l'art. 212(1)d) de la Loi de l'impôt sur le revenu et l'article XI de la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les Etats-Unis — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 212(1)d) — Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les Etats-Unis d'Amérique, S.C. 1943-44, c. 21.

Il s'agit d'un appel d'un jugement de la Division de première instance accueillant, avec dépens, l'appel de l'intimée d'une cotisation lui enjoignant de payer une somme, et les intérêts y afférents, qu'elle aurait dû prélever, aux fins de l'impôt sur le revenu, sur des versements faits à un non-résident. L'intimée s'est vu prélever, par des avis de cotisation, un impôt correspondant à 15% de deux sommes payées par elle à Wonder International Ltd. du New Jersey (É.-U.) sur le fondement que le montant en question aurait dû être retenu et payé au titre de l'impôt sur le revenu. Les montants versés par l'intimée lui assuraient le droit exclusif d'acheter des cintreuses de tuyaux d'échappement aux fins de revente à ses propres distributeurs, la conception de commercialisation des systèmes d'échappement de rechange, l'usage du nom commercial et des marques de fabrique, mais ne couvraient pas le prix d'achat des machines elles-mêmes. L'intimée revend à ses distributeurs non seulement la machine, mais encore un programme de publicité, une enseigne, des décalcomanies et le premier stock: seule la machine provient de la compagnie américaine. Il s'agit de savoir si les montants versés par l'intimée à la compagnie américaine conformément à leur accord sont assujettis à l'impôt de 15% prévu par l'article 212(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et l'article XI de la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les Etats-Unis d'Amérique*, pour l'année d'imposition 1976.

Arrêt: l'appel est rejeté avec dépens. D'une part, l'usage du nom commercial «Wonder Muffler» et des symboles sociaux de Wonder International représente l'utilisation d'une appellation et elle est manifestement visée par les dispositions de l'article 212(1)d)(i) portant assujettissement à l'impôt. De même, deuxièmement, la conception ou la technique de commercialisation des systèmes d'échappement de rechange tombe manifestement sous le coup de l'article 212(1)d)(i). Cette conception peut être considérée comme un «plan» ou, peut-être, un «procédé de fabrication» au sens de l'article 212(1)d)(i). Je crois

section 248(1) can be said to include such a merchandising concept. Thirdly, however, the exclusive right to purchase the "Wonder Matic" machine for resale, under no circumstances, can be said to constitute the use or the right to use the machine. The "right" conferred on the respondent does not come within the provisions of section 212(1)(d)(i) in that the payments cannot be considered to be payments for "rent, royalties or similar payments". The payments were "one-time" payments for the duration of the agreements; the payments were made irrespective of the extent of use by the respondent under the agreements and were unrelated to the profits made by the respondent as the result of any use. Based on the findings of fact of the Trial Judge, the Minister had not succeeded in establishing what part of the payments were for "things" within the meaning of the charging provisions of section 212(1)(d)(i) and the assessment must therefore fail.

Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd. [1965] 1 Ex.C.R. 676, applied.
Conway v. Minister of National Revenue [1966] Ex.C.R. 64, applied.

APPEAL.

COUNSEL:

J. R. Power, Q.C. and *Miss D. Olsen* for appellant.
D. H. Wright, Q.C. and *G. Chad* for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
MacDermid & Company, Saskatoon, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

HEALD J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1979] 2 F.C. 506] wherein that Court allowed, with costs, the respondent's appeal from an assessment for non-resident withholding tax and interest, said assessment being dated April 29, 1976.

The sole issue in the appeal is whether payments totalling \$115,000 (U.S.) made by the respondent,

également que le mot «biens» tel qu'utilisé à l'article 212(1)d)(i) et tel que défini à l'article 248(1) peut être considéré comme comprenant une telle conception de commercialisation. Troisièmement, toutefois, le droit exclusif d'acheter aux fins de revente la machine «Wonder Matic» ne peut, en aucun cas, être considéré comme constituant l'utilisation ou le droit d'utilisation de cette machine. Le «droit» octroyé à l'intimée ne relève pas des dispositions de l'article 212(1)d)(i), du fait que les paiements en question ne peuvent être considérés comme des paiements au titre «du loyer, de la redevance ou d'un semblable paiement». Il s'agissait de paiements forfaitaires, «uniques», valant pour la durée des accords; ils devaient être faits sans tenir compte de l'étendue de l'utilisation faite par l'intimée en vertu des accords et n'étaient aucunement reliés aux profits réalisés par l'intimée par suite de quelque forme d'utilisation. D'après les conclusions de fait du juge de première instance, le Ministre n'a pas réussi à établir la fraction de ces paiements faite au titre des «choses», au sens des dispositions portant assujettissement à l'impôt de l'article 212(1)d)(i), et la cotisation doit donc être annulée.

Arrêts appliqués: *Le Ministre du Revenu national c. Pillsbury Holdings Ltd.* [1965] 1 R.C.É. 676; *Conway c. Le Ministre du Revenu national* [1966] R.C.É. 64.

APPEL.

AVOCATS:

J. R. Power, c.r. et *D. Olsen* pour l'appelante.
D. H. Wright, c.r. et *G. Chad* pour l'intimée.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
MacDermid & Company, Saskatoon, pour l'intimée.

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

LE JUGE HEALD: Il s'agit d'un appel d'un jugement de la Division de première instance [[1979] 2 C.F. 506] accueillant, avec dépens, l'appel de l'intimée d'une cotisation lui enjoignant de payer une somme, et les intérêts y afférents, qu'elle aurait dû prélever, aux fins de l'impôt sur le revenu, sur des versements faits à un non-résident, ladite cotisation étant datée du 29 avril 1976.

Le seul point en litige en l'espèce porte sur la question de savoir si des versements totalisant

a Canadian resident, to an American resident, Wonder International Ltd. (hereinafter Wonder), are subject to the 15% tax imposed by section 212(1)(d) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended by section 1 of S.C. 1970-71-72, c. 63 and by Article XI of *The Canada-United States of America Tax Convention Act, 1943*, S.C. 1943-44, c. 21¹.

The companion appeal (A-323-79) involves exactly the same issue and involves payments totalling \$75,000 by the respondent to Wonder. The hearing in the Trial Division was based on common evidence respecting the appeals from both assessments since the issues in each case are identical. Likewise, at the hearing before us, the appeals were argued together.

At the trial, the parties' pleadings were amended to raise the issue of whether or not the payment in question was exempt from taxability by virtue of the terms of Articles I and II of *The Canada-United States of America Tax Convention Act*,

¹ The relevant portion of section 212(1)(d) of the Act and Article XI of *The Canada-United States Tax Convention* 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

ARTICLE XI

1. The rate of income tax imposed by one of the contracting States, in respect of income (other than earned income) derived from sources therein, upon individuals residing in, or corporations organized under the laws of, the other contracting State, and not having a permanent establishment in the former State, shall not exceed 15 percent for each taxable year.

115,000 \$ÉU faits par l'intimée, résidente canadienne, à une résidente américaine, Wonder International Ltd. (ci-après appelée Wonder) sont assujettis à l'impôt de 15% que prévoit l'article 212(1)d de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, modifié par S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 1 et par l'article XI de la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis d'Amérique*, S.C. 1943-44, c. 21¹.

L'appel concomitant n° A-323-79 porte sur une question identique et sur des versements totalisant \$75,000 faits par l'intimée à Wonder. L'audition des appels des deux cotisations en Division de première instance était fondée sur une preuve commune puisque les points en litige dans les deux cas étaient identiques. La présente Cour a aussi procédé à une audition conjointe de ces appels.

Au procès, les plaidoiries des parties ont été modifiées pour soulever la question de savoir si les versements en cause étaient exempts d'impôt en vertu des dispositions des articles I et II de la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre*

¹ Les parties pertinentes de l'article 212(1)d de la Loi et de l'article XI de la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les États-Unis sont ainsi rédigées:

212. (1) Toute personne non résidente 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,

ARTICLE XI

1. Le taux de l'impôt sur le revenu prélevé par l'un des États contractants, en raison de revenus (autres que le revenu gagné) tirés de sources qui se trouvent en cet État, sur des personnes physiques résidant dans l'autre État contractant, ou sur des sociétés constituées en vertu de la législation de ce dernier État, et qui n'ont pas d'établissement stable dans le premier État, ne devra pas dépasser quinze pour cent par année fiscale.

1943² and section 6 of the Protocol³.

The respondent was incorporated under the laws of Saskatchewan on December 9, 1974. The respondent's business included the distribution of automotive products and parts, farm machinery and parts and the operation of garages and filling stations for the sale of automotive supplies and repairs. Wonder is a corporation incorporated in New Jersey, U.S.A. which manufactured and sold a machine called "Wonder Matic". This machine was an exhaust pipe bending machine which enables an operator to make universal exhaust pipes fit the exhaust systems of any American automobile.

The respondent entered into 2 agreements (Exhibits 1 and 2) with Wonder and pursuant to

² Said Articles I and II read 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.

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.

³ The relevant portion of the Protocol reads as follows:

PROTOCOL

At the moment of signing the Convention for the avoidance of double taxation, and the establishment of rules of reciprocal administrative assistance in the case of income taxes, this day concluded between Canada and the United States of America, the undersigned plenipotentiaries have agreed upon the following provisions and definitions:

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:

*le Canada et les Etats-Unis d'Amérique*² et de l'article 6 du Protocole.³

L'intimée a été constituée le 9 décembre 1974 sous le régime des lois de la province de Saskatchewan. Son entreprise comprenait la distribution de machines et de pièces détachées d'automobiles, de machines agricoles et de pièces détachées pour ces machines ainsi que l'exploitation de garages et de postes d'essence pour la vente de pièces d'automobiles et la réparation d'automobiles. Wonder est une société constituée au New Jersey (É.-U.) qui fabriquait et vendait une cintrreuse de tubes appelée «Wonder Matic» grâce à laquelle l'opérateur peut adapter les tuyaux d'échappement de modèle universel aux systèmes d'échappement des automobiles américaines.

L'intimée a conclu deux accords (pièces 1 et 2) avec Wonder en vertu desquels elle a versé à

² Lesdits articles I et II sont ainsi rédigés:

ARTICLE I

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

En vue du calcul de l'impôt 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

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.

³ La partie importante du Protocole est ainsi libellée:

PROTOCOLE

Au moment de procéder à la signature de la Convention tendant à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, intervenue ce jour entre les Etats-Unis d'Amérique et le Canada, les plénipotentiaires soussignés sont convenus des dispositions et des définitions ci-après:

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;

these agreements paid to Wonder the \$115,000 (the subject matter of appeal A-322-79) and the \$75,000 (the subject matter of appeal A-323-79).

The learned Trial Judge made the following findings in respect of these agreements [at pages 508-509] (A.B. pp. 19-21):

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

1. the exclusive right to purchase from Wonder International its "Wonder Matic" pipe bending machine (to bend stock or universal exhaust pipes for replacement of exhaust systems for American automobiles) for re-sale to others by Farmparts in Manitoba, Saskatchewan, Alberta, British Columbia, Northwest Territories, Yukon and Alaska;

2. the concept or technique of merchandising these replacement muffler systems using this "Wonder Matic" machine; and

3. certain use of the "Wonder Muffler" trade name and logos of Wonder International.

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

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

1. one "Wonder Matic" pipe bending machine with all the dies, etc., to enable them to make universal exhaust pipes fit the exhaust systems of all American cars, together with a card deck showing the various degrees of bend required to enable the exhaust pipes to be bent to fit these cars;

2. an opening advertising programme (prepared by the advertising agency of Farmparts);

3. an inventory of certain business forms;

4. "Wonder" decals of its logo;

5. a sign; and

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

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

These sub-distributors who were sold the so-called "package" by Farmparts were permitted to use the trade mark "Wonder Muffler" and logos of Wonder International apparently without objection by Wonder International. No effective control of such use was required by Wonder International. But according to clause 17 in each of the agreements, Exhibits 1 and 2, which are entitled "Procedures Upon Termination" (of the agreements), the only matter or thing that is mentioned is the trade

Wonder \$115,000 d'une part (objet de l'appel n° A-322-79) et \$75,000 d'autre part (objet de l'appel n° A-323-79).

Le savant juge de la Division de première instance est arrivé aux conclusions suivantes relatives à ces accords [aux pages 508 et 509] (D.A., pages 19 à 21):

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

1. le droit exclusif d'achat chez Wonder International de cintreuses de tubes «Wonder Matic», aux fins de revente dans les provinces du Manitoba, de la Saskatchewan, de l'Alberta, de la Colombie-Britannique, dans les territoires du Nord-Ouest et du Yukon, et en Alaska (il s'agit de machines servant au cintrage de tuyaux d'échappement de rechange de modèle universel, adaptables au système d'échappement des voitures américaines);

2. la conception ou la technique de commercialisation des systèmes d'échappement de rechange fabriqués à l'aide de cintreuses «Wonder Matic»; et

3. l'usage du nom commercial «Wonder Muffler» et des marques de fabrique de Wonder International.

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

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

1. une cintreuse de tubes «Wonder Matic», avec toutes les matrices, etc., permettant d'adapter les tuyaux d'échappement de modèle universel au système d'échappement des automobiles américaines, en même temps qu'un jeu de cartes indiquant les différents angles de cintrage requis pour les adaptations;

2. un programme de publicité de lancement (préparé par l'agence publicitaire de Farmparts);

3. un stock de certaines formules d'affaires;

4. des décalcomanies de la marque «Wonder»;

5. une enseigne; et

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

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

Ces distributeurs, qui achetaient ce «marché global» à Farmparts, pouvaient utiliser la marque de commerce «Wonder Muffler» ainsi que l'emblème de Wonder International, manifestement sans aucune opposition de la part de cette compagnie. Celle-ci n'exigeait aucun contrôle de cette utilisation. Mais dans les deux accords classés pièces 1 et 2, la clause 17 intitulée [TRADUCTION] «Mesures applicables en cas de résiliation» (des accords) mentionne seulement le nom commercial «Wonder

name "Wonder Muffler" and logo and labels relating to Wonder International. This clause in each of the agreements requires Farmparts to cease to use the trade name and to return to Wonder International any forms of advertising matter or manuals and bulletins. (It is not necessary for the purpose of these appeals to express any opinion as to what would be "left" to "return" to Wonder International in so far as the trade mark "Wonder Muffler" is concerned in view of the use made of the trade mark by Farmparts and its sub-distributors apparently with the tacit consent of Wonder International.)

He then went on to apply to the factual situation the applicable provisions of section 212(1)(d)(i) *supra* stating as follows [at page 515] (A.B. p. 27):

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

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

In the result, the plaintiff in evidence has established that the assumptions for the assessments are not correct in part. The plaintiff is therefore entitled to relief. (See *M.N.R. v. Pillsbury Holdings Limited* [[1965] 1 Ex.C.R. 676]). Further, premised on the particular facts in this case, on the assessments made and on the pleadings, there was an onus of allocation on the Minister to establish what part of the said payments were payments for "things" within the meaning of the charging provisions of subparagraph 212(1)(d)(i) of the *Income Tax Act* and so subject to assessment for income tax which was not discharged. The plaintiff therefore is entitled to succeed in full.

Accordingly, the appeals are allowed with costs.

I propose to deal initially with the appellant's attack on the decision of the learned Trial Judge relating to the proper construction to be given to the provisions of said section 212(1)(d)(i) quoted *supra*. The appellant submits that the words immediately following the introductory words in paragraph 212(1)(d), namely "... including, but not so as to restrict the generality of the foregoing, any payment..." have the effect of including within the scope of the section the payments described in subparagraphs (i) to (v), including a single or lump sum payment, and that such a

Muffler», et les marques et étiquettes de Wonder International. Dans chacun de ces deux accords, cette clause prévoit que Farmparts cessera d'utiliser le nom commercial et restituera à Wonder International tous documents, manuels et bulletins publicitaires. (Aux fins des appels en instance, il n'est pas nécessaire, pour ce qui est de la marque de fabrique «Wonder Muffler», de se demander ce qu'il «reste» à «restituer» à Wonder International, compte tenu de l'utilisation qu'en font Farmparts et ses distributeurs, manifestement avec le consentement tacite de Wonder International.)

Il a ensuite appliqué les dispositions de l'article 212(1)d)(i) (*supra*) aux faits de l'espèce, déclarant ce qui suit [à la page 515] (D.A., page 27):

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

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

En conséquence, la demanderesse a établi que les cotisations ont été fondées sur des conclusions en partie erronées. Elle a donc droit à un redressement (voir *M.R.N. c. Pillsbury Holdings Limited* [[1965] 1 R.C.É. 676]). En outre, à la lumière des faits de la cause, des cotisations établies et des plaidoiries en l'espèce, c'est au Ministre qu'il incombait d'établir la fraction de ces paiements faite au titre des «choses» au sens des dispositions portant assujettissement à l'impôt du sous-alinéa 212(1)d)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, donc assujettie à l'impôt sur le revenu qui n'aurait pas été payé. La demanderesse est donc pleinement fondée en sa demande.

Par ces motifs, les appels sont accueillis avec dépens.

J'entends examiner d'abord l'attaque de l'appellante contre la décision du juge de première instance relativement à l'interprétation qui doit être donnée des dispositions dudit article 212(1)d)(i) précité. L'appellante prétend que les mots qui suivent immédiatement le passage introductif de l'alinéa 212(1)d), c'est-à-dire: «... y compris, mais sans restreindre la portée générale de ce qui précède, tout paiement fait...», ont pour effet d'étendre la portée de l'article aux paiements visés aux sous-alinéas (i) à (v), y compris un paiement unique ou forfaitaire; elle prétend en outre qu'un

payment is subject to the charge of the section, whether or not it falls within the category of rent, royalty or a similar payment.

In support of this submission, the appellant submits that the intent of Parliament to widen the scope of section 212(1)(d) is evidenced by the fact that section 106(1)(d), the predecessor to section 212(1)(d) was amended in 1968 by deleting the words "any such a payment" and substituting therefor the words "any payment". The appellant further submits that the word "including" is used in its extensory sense for the purpose of enlarging the meaning of the preceding words and in support of this submission, appellant's counsel relies on the *Verrette* case⁴ and the *Robinson* case⁵.

I have concluded that this submission by the appellant's counsel is well founded. I agree with him that the combination of the 1968 amendment and the use of the word "including" is a clear indication that Parliament intended that the payments described in subparagraphs (i) to (v) be subject to the charge of the section whether or not those payments can be said to be *ejusdem generis* with "rent, royalty, or a similar payment".

This, however, is not finally conclusive of the matter since it still remains to consider whether the payments in issue come within the letter of the law⁶, that is, in this case, within the four corners of section 212(1)(d)(i).

The learned Trial Judge, based on his interpretation of the agreements in question and on his appreciation of the evidence at trial, found that the respondent obtained from Wonder pursuant to the agreements:

1. certain use of the "Wonder Muffler" trade name and logos of Wonder International;

⁴ *The Queen v. Verrette* [1978] 2 S.C.R. 838 at 844 per Beetz J.: "In definition provisions, the word 'includes' is generally used extensively in contradistinction to the restrictive word 'means'."

⁵ *Robinson v. The Local Board for the District of Barton-Eccles* (1882-83) 8 App. Cas. 798 at 801 per Earl of Selborne L.C.

⁶ See: *Attorney General of Quebec v. Stonehouse* [1978] 2 S.C.R. 1015 at 1025.

tel paiement est assujéti à l'impôt visé par cet article, qu'il relève ou non de la catégorie du loyer, de la redevance ou d'un semblable paiement.

A l'appui de cette prétention, l'appelante soumet que l'intention du législateur d'élargir la portée de l'article 212(1)d) est démontrée par le fait que l'article 106(1)d), remplacé par l'article 212(1)d), a été modifié en 1968 par la suppression des mots «tout semblable paiement» et leur remplacement par les mots «tout paiement». L'appelante prétend en outre que l'expression «y compris» est employée dans son sens large aux fins d'étendre la signification des mots qui précèdent et, à l'appui de cette prétention, l'avocat de l'appelante cite les affaires *Verrette*⁴ et *Robinson*⁵.

Je conclus au bien-fondé de cette prétention de l'avocat de l'appelante. Je suis d'accord avec lui que, pris ensemble, la modification de 1968 et l'emploi de l'expression «y compris» constituent une indication claire que le législateur avait l'intention d'assujéti les paiements visés aux sous-alinéas (i) à (v) à l'impôt prévu par l'article 212, que ces paiements puissent ou non être considérés, en application de la règle *ejusdem generis*, comme tombant dans la catégorie «du loyer, redevance ou semblable paiement».

Cette conclusion ne règle toutefois pas définitivement la question puisqu'il reste à déterminer si les paiements en cause tombent sous le coup de la lettre de la Loi⁶, c'est-à-dire, en l'espèce, s'ils se situent dans le champ d'application de l'article 212(1)d)(i).

Le savant juge de première instance, en se fondant sur son interprétation des accords en cause et sur son appréciation de la preuve au procès, a conclu que l'intimée avait obtenu de Wonder, en vertu desdits accords:

1. l'usage du nom commercial «Wonder Muffler» et des symboles sociaux de Wonder International;

⁴ *La Reine c. Verrette* [1978] 2 R.C.S. 838, à la page 844, le juge Beetz: «Dans les définitions, le mot 'comprend' est généralement utilisé par opposition au terme restrictif 'désigne'».

⁵ *Robinson c. The Local Board for the District of Barton-Eccles* (1882-83) 8 App. Cas. 798, à la page 801; le lord Chancelier Selborne.

⁶ Voir: *Le procureur général du Québec c. Stonehouse* [1978] 2 R.C.S. 1015, à la page 1025.

2. the concept or technique of merchandising replacement muffler systems using the "Wonder Matic" pipe bending machine; and

3. the exclusive right, within the two territories referred to in Exhibits 1 and 2 (in the case of Exhibit 1—the Provinces of Manitoba, Saskatchewan and Alberta; in the case of Exhibit 2—the Province of British Columbia and the Northwest Territories, Yukon and Alaska), to purchase from Wonder its "Wonder Matic" pipe bending machine for resale by the respondent to others within the above described jurisdictions.

In my view, the learned Trial Judge was justified, on the evidence adduced, and on a consideration of the agreements themselves, in so concluding. At the hearing of the appeal, I understood counsel for the appellant to agree that these findings were open to the learned Trial Judge and were supported by the evidence, both oral and documentary.

I turn now to a consideration of the question as to whether the three categories set forth *supra* and as found by the learned Trial Judge can be said to be payments "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".

So far as the first category is concerned, I have no difficulty in concluding that this category represents a use of a trade name and is thus clearly caught by the charging provisions of section 212(1)(d)(i).

Dealing now with the second category, it is instructive to refer to the description of this concept, as found from the evidence, by the learned Trial Judge.

At pages 23 and 24 of Volume 1 of the Appeal Book, [pages 511-512 of the published judgment] he described this concept or technique as follows:

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

2. la conception ou la technique de commercialisation des systèmes d'échappement de rechange fabriqués à l'aide de cintreuses «Wonder Matic»; et

3. le droit exclusif, dans les deux territoires mentionnés dans les pièces 1 et 2 (dans le cas de la pièce 1—les provinces du Manitoba, de la Saskatchewan et de l'Alberta; dans le cas de la pièce 2—dans la province de la Colombie-Britannique, dans les territoires du Nord-Ouest et du Yukon et en Alaska), d'acheter chez Wonder des cintreuses de tubes «Wonder Matic», aux fins de revente dans les territoires mentionnés ci-dessus.

A mon avis, d'après la preuve présentée et à l'examen des accords mêmes, cette conclusion du savant juge de première instance est justifiée. A l'audition de l'appel, j'ai compris que l'avocat de l'appelante était d'accord que le savant juge de première instance pouvait légitimement arriver à ces conclusions et qu'elles étaient appuyées par des témoignages et des éléments de preuve littéraire.

J'examinerai maintenant la question de savoir si les trois catégories énoncées ci-dessus peuvent être considérées, comme l'a fait le savant juge de première instance, comme des paiements 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».

Pour ce qui concerne la première catégorie, je conclus sans hésitation qu'elle représente l'utilisation d'une appellation et qu'elle est manifestement visée par les dispositions de l'article 212(1)d)(i) portant assujettissement à l'impôt.

Pour ce qui concerne la seconde catégorie, il est instructif de voir la description de cette conception qu'a faite le savant juge de première instance d'après la preuve.

Aux pages 23 et 24 du volume 1 du dossier d'appel [aux pages 511 et 512 du jugement publié], il a décrit cette conception ou technique comme suit:

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

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

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

In recent years however, at least two companies and now more, established and operate in many cities and towns a specialized muffler replacement business. Two of the prominent ones are Midas Muffler and Speedy Muffler. They obtain their inventory from certain plants in Canada. Midas and Speedy at each of their locations stock a considerable inventory of muffler pipes, mufflers, shackles, etc.

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

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

Based on this description, it seems to me that, likewise, this category clearly comes within the charging provisions of section 212(1)(d)(i). In my view, this concept or technique can be said to be a "plan" or perhaps a "process" as those words are used in section 212(1)(d)(i). I think also that the word "property" as used in section 212(1)(d)(i) and as defined by section 248(1) of the *Income Tax Act*⁷ can be said to include such a merchandising concept. I therefore conclude that in this category, the respondent receives the use of or the right to use a plan or a process or property as those terms are used in section 212(1)(d)(i).

⁷ The relevant portion of section 248(1) reads as follows: "property" means property of any kind whatever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes (a) a right of any kind whatever, a share or a chose in action, (b) unless a contrary intention is evident, money, and (c) a timber resource property.

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

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

Récemment, au moins deux compagnies bientôt suivies par d'autres, se sont établies comme entreprise spécialisée dans l'installation des systèmes d'échappement de rechange, dans plusieurs villes. Midas Muffler et Speedy Muffler sont les deux compagnies les plus connues. Leur stock provient de certaines usines canadiennes. Dans leurs établissements, Midas et Speedy ont un stock considérable de tuyaux et de pots d'échappement, d'anneaux d'accouplement, etc.

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

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

D'après cette description, il me semble également que cette catégorie tombe manifestement sous le coup des dispositions de l'article 212(1)(d)(i) portant assujettissement à l'impôt. D'après moi, cette conception ou technique peut être considérée comme un «plan» ou, peut-être, un «procédé de fabrication» au sens de l'article 212(1)(d)(i). Je crois également que le mot «biens» tel qu'utilisé à l'article 212(1)(d)(i) et tel que défini à l'article 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁷ peut être considéré comme comprenant une telle conception de commercialisation. Je conclus donc, pour ce qui concerne cette catégorie, que l'intimée obtient l'utilisation ou le droit d'utilisation d'un plan ou d'un procédé de fabrication ou de biens, au sens où les emploie l'article 212(1)(d)(i).

⁷ La partie pertinente de l'article 248(1) est ainsi rédigée: «biens» signifie des biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels et comprend, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, (a) un droit de quelque nature qu'il soit, une action ou part, (b) à moins d'une intention contraire évidente, de l'argent, et (c) un avoir forestier;

I come now to the third category. In order to answer this question, it is necessary to look at the nature of the "right" here under consideration. It seems clear to me that what the respondent receives, in this category, is the exclusive right to buy and to resell the Wonder pipe bending machine within the territories set out in Exhibits 1 and 2 referred to *supra*. In my view, this "right" can, under no circumstances, be said to constitute the use or the right to use the machine. If such be the case, then it follows, in my view, that the "right" conferred on the respondent by this category does not come within section 212(1)(d)(i).

In summary, I have the view that the first and second categories set forth *supra* are caught by the charging provisions of section 212(1)(d)(i) but that the third category is outside those charging provisions.

The learned Trial Judge concluded, by applying different criteria, that only the first category referred to *supra* was caught by the charging provisions of the section. It was his view that the determining factor was whether the "things" received by the respondent could be said to be on income account or capital account. With this view I respectfully disagree for the reasons cited earlier herein. Having thus concluded that the respondent taxpayer had established that the Minister's assumptions for the assessments were partially incorrect, the learned Trial Judge then held that the respondent taxpayer was entitled to relief and relied on the case of *M.N.R. v. Pillsbury Holdings Limited*⁸ for this principle. He held further that there was an onus of allocation on the Minister to establish what portion of the payments were payments for "things" caught by the charging provisions of the section; that the Minister had not discharged that onus and accordingly, the respondent taxpayer was entitled to succeed in full.

The Minister, in assessing the respondent, made the following assumptions of fact (see A.B. p. 8):

⁸ [1965] 1 Ex.C.R. 676.

Venons maintenant à la troisième catégorie. Pour répondre à cette question, il est nécessaire d'examiner la nature du «droit» dont il est question en l'espèce. Il me semble clair que ce que l'intimée reçoit, dans cette catégorie, c'est le droit exclusif d'achat et de revente de la cintrouse de tubes Wonder dans les territoires mentionnés dans les pièces 1 et 2 précitées. D'après moi, ce «droit» ne peut, en aucun cas, être considéré comme constituant l'utilisation ou le droit d'utilisation de cette machine. Si tel est le cas, il s'ensuit, à mon avis, que le «droit» octroyé à l'intimée sous cette catégorie ne relève pas de l'article 212(1)(d)(i).

En résumé, je suis d'avis que les première et deuxième catégories mentionnées ci-dessus tombent dans le domaine d'application des dispositions de l'article 212(1)(d)(i) portant assujettissement à l'impôt mais que la troisième catégorie n'est pas visée par ces dispositions.

Le savant juge de première instance a conclu, après avoir appliqué différents critères, que seule la première catégorie mentionnée ci-dessus tombait sous le coup des dispositions de cet article portant assujettissement à l'impôt. Il était d'avis que le facteur déterminant était de savoir si ces «choses» reçues par l'intimée pouvaient être considérées comme des paiements faits à titre de revenu ou à titre de capital. Sauf le respect que je lui dois, je ne suis pas d'accord avec cette opinion pour les motifs mentionnés ci-dessus. Après avoir conclu que le contribuable intimé avait établi que les conclusions sur lesquelles était fondée la cotisation du Ministre étaient en partie erronées, le savant juge de première instance a conclu que le contribuable intimé avait droit à un redressement en se fondant, pour ce principe, sur l'affaire *M.R.N. c. Pillsbury Holdings Limited*⁸. Il a en outre décidé que c'était au Ministre qu'il incombait d'établir quelle fraction de ces paiements faits au titre des «choses» tombait sous le coup des dispositions de cet article portant assujettissement à l'impôt; que le Ministre ne s'était pas acquitté de cette obligation de preuve et qu'en conséquence, le contribuable intimé était pleinement fondé en sa demande.

Aux fins de l'établissement de la cotisation de l'intimée, le Ministre s'est fondé sur les conclusions suivantes (voir D.A. page 8):

⁸ [1965] 1 R.C.É. 676.

(a) that at all material times the Plaintiff was a corporation incorporated pursuant to the laws of the Province of Saskatchewan and was a resident of Canada and Wonder was a corporation incorporated pursuant to the laws of the state of Delaware, of the United States of America, and was a non-resident of Canada;

(b) that pursuant to the agreement of March 1st, 1976, Wonder granted to the Plaintiff the use of or the right to use in Manitoba, Saskatchewan and Alberta, Wonder's systems, methods, machinery, products and trade name and to conduct a business under the trade name "Wonder Muffler" and/or other trade name, mark, style, logo, and label that Wonder shall make available to the Plaintiff;

(c) that the payment of \$115,000.00 (U.S.) by the Plaintiff to Wonder was a payment for the use of or for the right to use in Canada Wonder's property, invention, trade name, patent, trade mark, design or model, plan, process or other thing whatever, within the meaning of subparagraph 212(1)(d)(i) of the *Income Tax Act*;

(d) that the amount of \$115,000.00 (U.S.) paid by the Plaintiff to Wonder pursuant to the agreement of March 1st, 1976, was a franchise fee for obtaining the Wonder Muffler franchise;

(e) that in carrying on the business granted under the March 1st, 1976 agreement the Plaintiff employed the style name of "Wonder Muffler (Western) a Division of Farm Parts Distributing Ltd."

Based on the findings of fact of the learned Trial Judge, *supra*, the Minister has not succeeded in establishing the assumptions set out in paragraphs (b),(c) or (d) *supra*. Such being the case, it seems to me that the decisions in the *Pillsbury (supra)* and *Conway*⁹ cases apply and that the assessment must therefore fall.

The appellant submitted in the alternative that if the payments made by the respondent to Wonder were not caught by the language of subparagraph (i) of paragraph (d) of section 212(1), then, in any event, these payments were, in reality, payments for "rent, royalties or similar payments" as described in the general section of paragraph (d) of section 212(1). In view of the findings of the learned Trial Judge referred to *supra*, as to what the respondent received pursuant to the agreements, it seems quite clear that these payments could not in any way be considered to be rentals, or royalties, or payments which are similar to rents or royalties. The payment made by the respondent was a lump sum payment, a "one-time" payment for the duration of the agreement (25 years), renewable for a further 15 years by the respondent without payment of any additional fee; the pay-

⁹ *Conway v. M.N.R.* [1966] Ex.C.R. 64 at 69.

[TRADUCTION] a) que durant toute la période pertinente, la demanderesse était une société constituée sous le régime des lois de la province de la Saskatchewan et était une personne résidante au Canada et Wonder était une société constituée sous le régime des lois de l'État du Delaware, États-Unis d'Amérique, et était une personne non résidante;

b) qu'en vertu de l'accord daté du 1^{er} mars 1976, Wonder a octroyé à la demanderesse l'utilisation ou le droit d'utilisation, au Manitoba, en Saskatchewan et en Alberta, des systèmes, des méthodes, des machines, des produits et du nom commercial de Wonder et le droit d'exploiter une entreprise sous le nom commercial «Wonder Muffler» et d'utiliser les autres noms commerciaux, marques, dénominations, symboles sociaux et étiquettes que Wonder offrira à la demanderesse;

c) que le versement de 115,000 \$ÉU fait par la demanderesse à Wonder était un paiement fait 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, procédés de fabrication ou toute autre chose, au sens du sous-alinéa 212(1)d)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*;

d) que la somme de 115,000 \$ÉU versée par la demanderesse à Wonder en vertu de l'accord du 1^{er} mars 1976 était un droit de concession pour obtenir la concession de Wonder Muffler;

e) que dans l'exploitation du commerce, en conformité de l'accord du 1^{er} mars 1976, la demanderesse a employé la raison sociale «Wonder Muffler (Western), a Division of Farm Parts Distributing Ltd.»

f) D'après les conclusions de fait du juge de première instance, précitées, le Ministre n'a pas réussi à établir les conclusions énoncées dans les paragraphes b), c) et d) (*supra*). Tel étant le cas, il me semble que les décisions dans les affaires *Pillsbury (supra)* et *Conway*⁹ s'appliquent et que la cotisation doit être annulée.

L'appelante a prétendu, à titre subsidiaire, que si les paiements faits par l'intimée à Wonder ne tombaient pas sous le coup du sous-alinéa (i) de l'alinéa d) de l'article 212(1), alors, de toute façon, ces paiements étaient en réalité des paiements «du loyer, de la redevance ou d'un semblable paiement» tel que prévu dans la partie introductive de l'alinéa h) d) de l'article 212(1). Étant donné les conclusions du juge de première instance mentionnées ci-dessus quant à ce que l'intimée a reçu en vertu de ses accords, il semble très clair que ces paiements ne peuvent aucunement être considérés comme des loyers ou des redevances ou des paiements qui sont semblables à des loyers ou à des redevances. Le paiement fait par l'intimée était un paiement forfaitaire, un paiement «unique» qui valait pour la durée de l'accord (25 ans), que l'intimée pouvait renouveler pour 15 autres années sans paiement de

⁹ *Conway c. M.R.N.* [1966] R.C.É. 64, à la page 69.

ment was to be made irrespective of the extent of use by the respondent under the agreements and was unrelated to the profits made by the respondent as the result of any use¹⁰. The payments made herein seem to be quite unrelated to rentals, royalties or similar payments. I accordingly reject the appellant's alternative argument.

In view of the conclusions I have reached *supra*, it becomes unnecessary to consider the appellant's submission that the monies paid by the respondent were monies paid for obtaining the use or the right to use in Canada the Wonder Muffler franchise¹¹.

For the foregoing reasons, I would dismiss the appeal with costs.

* * *

RYAN J.: I concur.

* * *

KERR D.J.: I concur.

¹⁰ See: *United Geophysical Co. of Canada v. M.N.R.* 61 DTC 1099 at 1104-1105.

See also: *Vauban Productions v. The Queen* 75 DTC 5371 at 5372.

See also: *Murray v. Imperial Chemical Industries, Ltd.* [1967] 2 All E.R. 980 at 983.

See also: *The Queen v. Saint John Shipbuilding & Dry Dock Co. Ltd.* 79 DTC 5297 at 5300-5303.

¹¹ The issue as to the applicability of Articles I and II of the *Canada-United States of America Tax Convention* and section 6 of the Protocol and thus the franchise question, need only be considered if it is concluded that subject payments are caught by the charging provisions of section 212(1).

droits supplémentaires; le paiement devait être fait sans tenir compte de l'étendue de l'utilisation faite par l'intimée en vertu des accords et n'était aucunement relié aux profits réalisés par l'intimée par suite de toute utilisation¹⁰. Les paiements faits en l'espèce semblent sans rapport avec des loyers, redevances ou paiements semblables. Je rejette donc l'argument subsidiaire de l'appelante.

Étant donné les conclusions auxquelles je suis arrivé ci-dessus, il devient inutile d'examiner la prétention de l'appelante selon laquelle les versements faits par l'intimée étaient faits en vue d'obtenir l'utilisation ou le droit d'utilisation au Canada de la concession Wonder Muffler.¹¹

Par ces motifs, je rejeterais l'appel avec dépens.

* * *

d LE JUGE RYAN: J'y souscris.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT KERR: J'y souscris.

¹⁰ Voir: *United Geophysical Co. of Canada c. M.N.R.* 61 DTC 1099, aux pages 1104 et 1105.

Voir également: *Vauban Productions c. La Reine* 75 DTC 5371, à la page 5372.

Voir également: *Murray c. Imperial Chemical Industries, Ltd.* [1967] 2 All E.R. 980, à la page 983.

f Voir également: *La Reine c. Saint John Shipbuilding & Dry Dock Co. Ltd.* 79 DTC 5297, aux pages 5300 à 5303.

¹¹ La question de l'application en l'espèce des articles I et II de la *Loi de 1943 sur la Convention relative à l'impôt entre le Canada et les Etats-Unis d'Amérique* et de l'article 6 du Protocole et, par conséquent, la question de la concession ne doivent être examinées que si l'on conclut que les paiements en cause tombent sous le coup des dispositions de l'article 212(1) portant assujettissement à l'impôt.