

Her Majesty The Queen *Appellant*

v.

Crown Forest Industries Limited *Respondent*

and

The Government of the United States of America *Intervener*

INDEXED AS: CROWN FOREST INDUSTRIES LTD. v. CANADA

File No.: 23940.

1995: March 2; 1995: June 22.

Present: L'Heureux-Dubé, Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin, Iacobucci and Major JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Income tax — International taxation — Withholding tax — Residency — Canada-U.S. tax treaty — Bahamian company operating in U.S. renting equipment to associated company in Canada — Whether or not company resident in U.S. so as to benefit from lower withholding tax — Canada-United States Tax Convention Act, 1984, S.C. 1984, c. 20, Schedule I (Convention between Canada and the United States of America with respect to Taxes on Income and on Capital (Canada-United States Income Tax Convention (1980))), Preamble, Articles I, IV, XII).

In the 1987-89 taxation years, Crown Forest rented barges from Norsk, a company incorporated in the Bahamas whose sole office and place of business was located in the United States. Norsk filed income tax returns in the U.S. only, where it was considered a foreign corporation exempt from U.S. income tax, and accordingly paid no U.S. tax on the barge rental payments. Crown Forest withheld 10 percent tax on the rental payments as permitted by Article XII of the *Canada-United States Income Tax Convention (1980)*, rather than the 25 percent deducted from non-residents, on the footing that Norsk was a "resident of a Contracting State" for the purposes of the Convention. Article IV provides that a "resident of a Contracting State" is any person or entity who, under the laws of that state, is liable to tax therein by reason of domicile, residence, place of management, place of incorporation or any

Sa Majesté la Reine *Appelante*

c.

Crown Forest Industries Limited *Intimée*

et

Le gouvernement des États-Unis d'Amérique *Intervenant*

RÉPERTORIÉ: CROWN FOREST INDUSTRIES LTD. c. CANADA

N° du greffe: 23940.

1995: 2 mars; 1995: 22 juin.

Présents: Les juges L'Heureux-Dubé, Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin, Iacobucci et Major.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Impôt sur le revenu — Imposition internationale — Retenue d'impôt — Résidence — Traité Canada-États-Unis en matière d'impôts — Compagnie bahaméenne louant à partir des États-Unis de l'équipement à une compagnie associée exploitée au Canada — La compagnie est-elle résidente des États-Unis de manière à bénéficier d'une retenue d'impôt moindre? — Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts, S.C. 1984, ch. 20, annexe I (Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980))), préambule, articles I, IV, XII).

Au cours des années d'imposition 1987 à 1989, Crown Forest louait des barges de Norsk, une compagnie constituée en personne morale aux Bahamas, dont l'unique bureau et établissement se trouvait aux États-Unis. Norsk a produit des déclarations d'impôt sur le revenu seulement aux États-Unis où elle était considérée comme une société étrangère exonérée d'impôt sur le revenu, et elle n'a donc payé aucun impôt américain sur le loyer des barges. Crown Forest a retenu un impôt de 10 pour 100 sur les loyers, conformément à l'article XII de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980)*, plutôt que le taux de 25 pour 100 déduit dans le cas de non-résidents, en tenant pour acquis que Norsk était un «résident d'un État contractant» aux fins de la Convention. Aux termes de l'article IV, l'expression «résident d'un État contractant» désigne toute personne ou entité qui, en vertu de la législation de cet État,

other criterion of a similar nature. The Minister disallowed the respondent's claim for 10 percent withholding tax and substituted 25 percent withholding tax.

The Federal Court Trial Division found Norsk to be a resident of a contracting party (the United States) and quashed the Minister's reassessment of Norsk at 25 percent. The Federal Court of Appeal upheld this decision. At issue is whether Norsk is a "resident of a Contracting State" (the U.S.) within the meaning of Article IV of the *Canada-United States Income Tax Convention (1980)*, so that the withholding tax on its barge rentals would be 10 percent.

Held: The appeal should be allowed.

The basis of Norsk's liability for taxation in the United States emanates from the fact that it conducts a trade or business which is effectively connected with the United States and has income arising from that business which is also effectively connected with the United States. Although the fact that its "place of management" is located in the United States is one factor contributing to the finding that its trade or business is connected with the United States, it does not constitute the basis for Norsk's tax liability in the first place. A factual proposition which merely informs domestic tax liability cannot constitute a residency criterion under the *Canada-United States Income Tax Convention (1980)*. The only way for Norsk to benefit from residency status under the Convention is if source taxation on a business effectively connected with the contracting party constitutes a criterion similar to the other enumerated criteria in Article IV (residence, place of management, place of incorporation, domicile). It is not similar, since all of the other criteria constitute grounds for taxation on world-wide income, not just source income. The parties to the Convention intended only that persons who were resident in one of the contracting states and liable to tax in one of the contracting states on their "world-wide income" be considered "residents" for purposes of the Convention. Norsk is therefore not a "resident" of the United States for the purposes of Article IV of the Convention.

Cases Cited

Referred to: *J. N. Gladden Estate v. The Queen*, [1985] 1 C.T.C. 163; *Canada (Attorney General) v. Ward*, [1993] 2 S.C.R. 689; *Bacardi Corp. of America v. Domenech*, 311 U.S. 150 (1940); *United States v.*

y est assujettie à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu de constitution ou de tout autre critère de nature analogue. Le Ministre a refusé à l'intimée la retenue d'impôt de 10 pour 100 et y a substitué un taux de 25 pour 100.

La Cour fédérale, Section de première instance, a conclu que Norsk était un résident d'une partie contractante (les États-Unis) et a annulé la nouvelle cotisation au taux de 25 pour 100 que le Ministre avait établie pour Norsk. La Cour d'appel fédérale a maintenu cette décision. Il s'agit de savoir si Norsk est un «résident d'un État contractant» (les États-Unis) au sens de l'article IV de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980)*, de sorte que l'impôt retenu sur la location de barges serait de 10 pour 100.

Arrêt: Le pourvoi est accueilli.

L'assujettissement fiscal de Norsk aux États-Unis découle du fait qu'elle exploite une entreprise ou un commerce qui est effectivement relié aux États-Unis et en tire un revenu qui est également effectivement relié aux États-Unis. Bien que le fait que son «siège de direction» soit situé aux États-Unis permette de conclure que son entreprise ou son commerce est relié aux États-Unis, il ne constitue pas, au départ, le motif de l'assujettissement fiscal de Norsk. Une proposition factuelle qui ne fait que sous-tendre l'assujettissement à l'impôt national ne saurait constituer un critère de résidence sous le régime de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980)*. Norsk ne pourra bénéficier de la qualité de résident au sens de la Convention que si l'imposition, fondée sur la source, d'une entreprise effectivement reliée à la partie contractante constitue un critère analogue aux autres critères énumérés à l'article IV (résidence, siège de direction, lieu de constitution, domicile). Il n'est pas analogue puisque tous les autres critères constituent des motifs d'imposition de revenu mondial, et non seulement d'imposition fondée sur la source. Les parties à la Convention voulaient seulement que les résidents de l'un des États contractants, qui, dans l'un des États contractants, sont assujettis à l'impôt sur leurs «revenus mondiaux», soient considérés comme des «résidents» aux fins de la Convention. Norsk n'est donc pas un «résident» des États-Unis aux fins de l'article IV de la Convention.

Jurisprudence

Arrêts mentionnés: *Succession J. N. Gladden c. La Reine*, [1985] 1 C.T.C. 163; *Canada (Procureur général) c. Ward*, [1993] 2 R.C.S. 689; *Bacardi Corp. of America c. Domenech*, 311 U.S. 150 (1940); *United*

Stuart, 489 U.S. 353 (1989); *Utah Mines Ltd. v. The Queen*, 92 D.T.C. 6194; *Hunter Douglas Ltd. v. The Queen*, 79 D.T.C. 5340; *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation*, 90 A.T.C. 4717; *Thomson v. Thomson*, [1994] 3 S.C.R. 551; *Sumitomo Shoji America, Inc. v. Avagliano*, 457 U.S. 176 (1982).

Statutes and Regulations Cited

Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the People's Republic of China for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion with respect to Taxes on Income (done at Beijing, April 30, 1984). Reproduced in *International Legal Materials*, vol. 23, No. 4, July 1984.

Canada-United States Tax Convention Act, 1984, S.C. 1984, c. 20, Schedule I (*Convention between Canada and the United States of America with respect to Taxes on Income and on Capital* (*Canada-United States Income Tax Convention* (1980)), Preamble, Articles I, IV, paragraph 1, XII, paragraphs 1, 2).

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 212(1)(d) [rep. & sub. S.C. 1986, c. 2, s. 26].

Internal Revenue Code, 1986, §§ 864(c)(1), (4)(B)(i), (ii), (iii), 882(a)(1), (2), 883(a)(1).

Technical Explanation of the Convention between the United States of America and Canada with respect to Taxes on Income and on Capital Signed at Washington, D.C. on September 26, 1980, as Amended by the Protocol Signed at Ottawa on June 14, 1983 and the Protocol Signed at Washington on March 28, 1984. Reproduced in *Canadian Income Tax Act with Regulations*, 57th ed. Don Mills: CCH Canadian Ltd., 1987.

Vienna Convention on the Law of Treaties, Can. T.S. 1980 No. 37, Articles 31, 32.

Authors Cited

American Law Institute. *Federal Income Tax Project — International Aspects of United States Income Taxation II — Proposals on United States Income Tax Treaties*. Philadelphia: The Institute, 1992.

Arnold, Brian J., and Timothy W. Edgar, eds. *Materials on Canadian Income Tax*, 9th ed. Don Mills: Richard De Boo, 1990.

Boidman, Nathan, L. Frank Chopin and Alan W. Granwell. "Tax Effects for Canadians of the New U.S. Code and Treaty Residency Rules (Part Two)" (1985), *Tax Mgmt. Int'l J.* 183.

States c. Stuart, 489 U.S. 353 (1989); *Utah Mines Ltd. c. La Reine*, 92 D.T.C. 6194; *Hunter Douglas Ltd. c. La Reine*, 79 D.T.C. 5340; *Thiel c. Federal Commissioner of Taxation*, 90 A.T.C. 4717; *Thomson c. Thomson*, [1994] 3 R.C.S. 551; *Sumitomo Shoji America, Inc. c. Avagliano*, 457 U.S. 176 (1982).

Lois et règlements cités

Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the People's Republic of China for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion with respect to Taxes on Income (done at Beijing, April 30, 1984). Reproduced in *International Legal Materials*, vol. 23, No. 4, July 1984.

Convention de Vienne sur le droit des traités, R.T. Can. 1980 n° 37, articles 31, 32.

Internal Revenue Code, 1986, §§ 864(c)(1), (4)(B)(i), (ii), (iii), 882(a)(1), (2), 883(a)(1).

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 212(1)d) [abr. & rempl. L.C. 1986, ch. 2, art. 26].

Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts, S.C. 1984, ch. 20, annexe I (*Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* (*Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980)), préambule, articles I, IV, paragraphe 1, XII, paragraphes 1, 2).

Technical Explanation of the Convention between the United States of America and Canada with respect to Taxes on Income and on Capital Signed at Washington, D.C. on September 26, 1980, as Amended by the Protocol Signed at Ottawa on June 14, 1983 and the Protocol Signed at Washington on March 28, 1984. Reproduced in *Canadian Income Tax Act with Regulations*, 57th ed. Don Mills: CCH Canadian Ltd., 1987.

Doctrine citée

American Law Institute. *Federal Income Tax Project — International Aspects of United States Income Taxation II — Proposals on United States Income Tax Treaties*. Philadelphia: The Institute, 1992.

Arnold, Brian J., and Timothy W. Edgar, eds. *Materials on Canadian Income Tax*, 9th ed. Don Mills: Richard De Boo, 1990.

Boidman, Nathan, L. Frank Chopin and Alan W. Granwell. «Tax Effects for Canadians of the New U.S. Code and Treaty Residency Rules (Part Two)» (1985), *Tax Mgmt. Int'l J.* 183.

Dwyer, Blair P., and James Cantillon Ross. "Canada — Recent Cases Concerning Withholding Tax" (1992), 19 *Tax Plan. Int'l Rev.* 29.

Edwardes-Ker, Michael. Case Comment. *International Tax Treaties Service*. Dublin: In-Depth Publishing Ltd., 1993.

Isenbergh, Joseph. *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income*, vol. I. Boston: Little, Brown & Co., 1990.

Organisation for Economic Co-operation and Development. OECD Committee on Fiscal Affairs. *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 1977.

Peters, Victor. "Resident (Article 4)", in International Fiscal Association, Canadian Branch, *Special Seminar on Analysis of Canada's Tax Conventions and Comparison to the O.E.C.D. Model Double Taxation Convention*. Toronto: Richard De Boo, 1979.

Tremblay, Richard G. "Crown Forest — Tax Treaty Interpretation Bonanza" (1994), 4 *Can. Curr. Tax C41*.

United States of America. Senate. Committee on Foreign Relations. Report of the Committee on Foreign Relations United States Senate on Executive T, 96th Congress, 2d Session, Tax Convention with Canada. *Tax Convention and Proposed Protocols with Canada*. Washington: U.S. Government Printing Office, 1984.

Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Deventer, The Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.

Ward, David A. "Principles To Be Applied in Interpreting Tax Treaties" (1977), 25 *Can. Tax J.* 263.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal (1993), 94 D.T.C. 6107, [1994] 1 C.T.C. 174, 164 N.R. 222, dismissing an appeal from a judgment of Muldoon J. (1992), 92 D.T.C. 6305, [1992] 2 C.T.C. 1, 53 F.T.R. 291, allowing an appeal from the Minister of National Revenue's tax assessment. Appeal allowed.

Ian S. MacGregor, Q.C., and Al Meghji, for the appellant.

Warren J. A. Mitchell, Q.C., and Karen R. Sharlow, for the respondent.

Brian A. Crane, Q.C., for the intervener.

Dwyer, Blair P., and James Cantillon Ross. «Canada — Recent Cases Concerning Withholding Tax» (1992), 19 *Tax Plan. Int'l Rev.* 29.

Edwardes-Ker, Michael. Case Comment. *International Tax Treaties Service*. Dublin: In-Depth Publishing Ltd., 1993.

Isenbergh, Joseph. *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income*, vol. I. Boston: Little, Brown & Co., 1990.

Organisation de coopération et de développement économiques. Comité des affaires fiscales de l'OCDE. *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*. Paris: Organisation de coopération et de développement économiques, 1977.

Peters, Victor. «Resident (Article 4)», in International Fiscal Association, Canadian Branch, *Special Seminar on Analysis of Canada's Tax Conventions and Comparison to the O.E.C.D. Model Double Taxation Convention*. Toronto: Richard De Boo, 1979.

Tremblay, Richard G. «Crown Forest — Tax Treaty Interpretation Bonanza» (1994), 4 *Can. Curr. Tax C41*.

United States of America. Senate. Committee on Foreign Relations. Report of the Committee on Foreign Relations United States Senate on Executive T, 96th Congress, 2d Session, Tax Convention with Canada. *Tax Convention and Proposed Protocols with Canada*. Washington: U.S. Government Printing Office, 1984.

Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Deventer, The Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.

Ward, David A. «Principles To Be Applied in Interpreting Tax Treaties» (1977), 25 *Can. Tax J.* 263.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale (1993), 94 D.T.C. 6107, [1994] 1 C.T.C. 174, 164 N.R. 222, qui a rejeté l'appel d'une décision du juge Muldoon (1992), 92 D.T.C. 6305, [1992] 2 C.T.C. 1, 53 F.T.R. 291, qui avait accueilli un appel de la cotisation d'impôt établie par le ministre du Revenu national. Pourvoi accueilli.

Ian S. MacGregor, c.r., et Al Meghji, pour l'appelante.

Warren J. A. Mitchell, c.r., et Karen R. Sharlow, pour l'intimée.

Brian A. Crane, c.r., pour l'intervenant.

The judgment of the Court was delivered by

Version française du jugement de la Cour rendu par

1 IACOBUCCI J. — This appeal raises issues regarding the interpretation of international tax treaties.

LE JUGE IACOBUCCI — Le présent pourvoi concerne l'interprétation de traités internationaux en matière fiscale.

2 The more specific question is whether Norsk Pacific Steamship Company Limited ("Norsk") is a "resident of a Contracting State" — in this case the United States — within the meaning of Article IV of the *Convention between Canada and the United States of America with respect to Taxes on Income and on Capital* (hereinafter the *Canada-United States Income Tax Convention (1980)*) (enacted in law in Canada by the *Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1984, c. 20). If it is, the amount of non-resident tax imposed by Canada on Norsk and required to be withheld by Crown Forest Industries Limited ("Crown Forest") from the rent paid by it to Norsk for the lease of several maritime barges would be reduced by virtue of Article XII, paragraph 2 of the Convention from 25 percent to 10 percent. Article IV provides that a "resident of a Contracting State" is "any person [or entity] who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of . . . domicile, residence, place of management, place of incorporation or any other criterion of a similar nature".

Il s'agit plus précisément de savoir si Norsk Pacific Steamship Company Limited («Norsk») est un «résident d'un État contractant» — en l'occurrence les États-Unis — au sens de l'article IV de la *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* (ci-après *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980)*) (adoptée au Canada par la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, S.C. 1984, ch. 20). Dans l'affirmative, l'impôt des non-résidents fixé par le Canada à l'égard de Norsk et devant être retenu par Crown Forest Industries Limited («Crown Forest») sur le loyer que cette dernière verse à Norsk pour la location de plusieurs barges maritimes serait réduit de 25 pour 100 à 10 pour 100, en vertu de l'article XII, paragraphe 2 de la Convention. Aux termes de l'article IV, l'expression «résident d'un État contractant» désigne «toute personne [ou entité] qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu de constitution ou de tout autre critère de nature analogue».

3 For the reasons that follow, I would allow the appeal with the result that Crown Forest is to pay 25 percent withholding tax to Canada.

Pour les motifs qui suivent, je suis d'avis d'accueillir le pourvoi, de sorte que Crown Forest est tenue de verser au Canada une retenue d'impôt de 25 pour 100.

4 I. Background

I. Les faits

In the 1987, 1988 and 1989 taxation years, Crown Forest paid rent to Norsk for the use of certain barges. These barges were used to transport wood chips to pulp mills, and goods from those mills to markets in Canada and the U.S. Norsk was incorporated in the Bahamas in 1962 but its only office and place of business has been in the United States, in the San Francisco area. At this office it, at all relevant times, employed approximately 19

Au cours des années d'imposition 1987, 1988 et 1989, Crown Forest a versé un loyer à Norsk pour la location de certaines barges qui servaient à transporter des copeaux de bois vers des usines de pâte à papier, et des marchandises depuis ces usines vers des marchés canadiens et américains. Norsk a été constituée en personne morale aux Bahamas en 1962, mais son unique bureau et établissement se trouve aux États-Unis, dans la région

people with a monthly payroll of about US \$75,000. Both Norsk and Crown Forest are owned by the same New Zealand corporation, Fletcher Challenge Limited.

For each of the years under review, the only income tax returns filed by Norsk with the United States Internal Revenue Service were entitled "Income Tax Return of a Foreign Corporation" (Form 1120F); however, Norsk has never filed income tax returns in Canada, the Bahamas, or any country other than the United States. To this end, Norsk is a foreign corporation for U.S. income tax purposes. Its primary source of income arises from the transportation of newsprint internationally.

In the relevant taxation years, Norsk paid no U.S. tax on the barge rental payments, claiming an exemption to which it was entitled as an international shipping company under § 883 of the U.S. *Internal Revenue Code*, 1986. This exemption accrued to Norsk owing to the fact that it had been incorporated in the Bahamas; given that the Bahamas has, in its income tax legislation, accorded a similar tax exemption to companies incorporated in the United States, these dual exemptions are reciprocal.

Crown Forest withheld 10 percent tax on the rental payments, on the footing that Norsk was a "resident of a Contracting State" for the purposes the *Canada-United States Income Tax Convention* (1980). For residents, the usual 25 percent rate of withholding tax paid by non-residents (pursuant to s. 212(1) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended) is reduced to 10 percent by virtue of Article XII of the Convention. Although the Minister of National Revenue ("Minister") reassessed Crown Forest at 25 percent, this finding was quashed by Muldoon J. of the Federal Court Trial Division who found Norsk to be a resident of a contracting party (the United States). Muldoon J.'s decision was upheld by the Federal Court of Appeal, Décarý J. dissenting. The Minister appeals

de San Francisco. À toutes les époques pertinentes, Norsk y employait environ 19 personnes, ce qui représentait une masse salariale mensuelle d'environ 75 000 \$ (américains). Norsk et Crown Forest appartiennent toutes les deux à Fletcher Challenge Limited, une société néo-zélandaise.

Pour chacune des années en cause, les seules déclarations d'impôt sur le revenu que Norsk a produites auprès de l'Internal Revenue Service des États-Unis étaient intitulées «Income Tax Return of a Foreign Corporation» (formule 1120F); or, Norsk n'a jamais produit de déclaration d'impôt sur le revenu au Canada, aux Bahamas ou dans tout autre pays que les États-Unis. À cet égard, Norsk est une société étrangère aux fins de l'impôt sur le revenu des États-Unis. Elle tire sa principale source de revenu du transport de papier journal à l'échelon international.

Invoquant une exonération à titre de compagnie de transport international au sens de l'art. 883 de l'*Internal Revenue Code* de 1986 des États-Unis, Norsk n'a payé aucun impôt américain sur le loyer des barges au cours des années d'imposition pertinentes. Elle a pu jouir de cette exonération du fait de sa constitution en personne morale aux Bahamas; comme ce dernier pays a, dans sa loi de l'impôt sur le revenu, prévu une exonération fiscale semblable pour les compagnies constituées en personne morale aux États-Unis, ces exonérations doubles sont réciproques.

Crown Forest a retenu un impôt de 10 pour 100 sur les loyers, en tenant pour acquis que Norsk était un «résident d'un État contractant» aux fins de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980). Le taux habituel de retenue d'impôt de 25 pour 100 que doivent verser les non-résidents (conformément au par. 212(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, et ses modifications) est réduit à 10 pour 100 pour les résidents, en vertu de l'article XII de la Convention. Quoique le ministre du Revenu national (le «Ministre») ait établi pour Crown Forest une nouvelle cotisation au taux de 25 pour 100, cette décision a été annulée par le juge Muldoon de la Cour fédérale, Section de première instance, qui a conclu que Norsk était un résident d'une partie con-

to this Court and is supported by the intervener, the Government of the United States of America, neither of which wishes Norsk to be considered a "resident" under the Convention.

II. Relevant Statutory and International Convention Provisions

Canada-United States Income Tax Convention (1980)

Article IV

...

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management, place of incorporation or any other criterion of a similar nature, but in the case of an estate or trust, only to the extent that income is derived by such estate or trust is liable to tax in that State, either in its hands or in the hands of its beneficiaries.

...

Article XII

...

1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise, and according to the laws of that State; but if a resident of the other Contracting State is the beneficial owner of such royalties, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the royalties.

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended

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

tractante (les États-Unis). La décision du juge Muldoon a été maintenue par la Cour d'appel fédérale, le juge Décary étant dissident. Le Ministre se pourvoit devant notre Cour avec l'appui de l'intervenant le gouvernement des États-Unis d'Amérique, ni l'un ni l'autre ne souhaitant que Norsk soit considérée comme un «résident» au sens de la Convention.

II. Dispositions législatives et dispositions de la Convention internationale pertinentes

Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980)

Article IV

...

1. Au sens de la présente Convention, l'expression «résident d'un État contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu de constitution ou de tout autre critère de nature analogue mais, dans le cas d'une succession ou d'une fiducie, seulement dans la mesure où les revenus que tire cette succession ou cette fiducie sont assujettis à l'impôt dans cet État, soit dans ses mains soit dans les mains de ses bénéficiaires.

...

Article XII

...

1. Les redevances provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre état.

2. Toutefois, ces redevances sont aussi imposables dans l'État contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet État; mais si un résident de l'autre État contractant est le bénéficiaire effectif de ces redevances, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 p. 100 du montant brut des redevances.

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, et ses modifications

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 cré-

pay or credit, to him as, on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of,

...

(d) rent, royalty or similar payment

United States *Internal Revenue Code*, 1986

864. ...

(c) ...

(1) For the purposes of this title —

(4) ...

(B) Income, gain, or loss from sources without the United States shall be treated as effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States by a nonresident alien individual or a foreign corporation if such person has an office or other fixed place of business within the United States to which such income, gain, or loss is attributable and such income, gain, or loss —

(i) consists of rents or royalties for the use of or for the privilege of using intangible property described in section 862(a)(4) derived in the active conduct of such trade or business,

(ii) consists of dividends or interest, and either is derived in the active conduct of a banking, financing, or similar business within the United States or is received by a corporation the principal business of which is trading in stocks or securities for its own account; or

(iii) is derived from the sale or exchange (outside the United States) through such office or other fixed place of business of personal property described in section 1221(1), except that this clause shall not apply if the property is sold or exchanged for use, consumption, or disposition outside the United States and an office or other fixed place of business of the taxpayer in a foreign country participated materially in such sale.

882. ...

(a) ...

(1) A foreign corporation engaged in trade or business within the United States during the taxable year

dit, 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 paiement semblable ...

Internal Revenue Code de 1986 des États-Unis

[TRADUCTION] **864.** ...

(c) ...

(1) Aux fins du présent titre —

(4) ...

(B) le revenu, le gain ou la perte de source étrangère aux États-Unis doit être considéré comme effectivement relié à l'exploitation d'un commerce ou d'une entreprise aux États-Unis par un particulier étranger non résident ou par une société étrangère, si cette personne a, aux États-Unis, un bureau ou autre établissement fixe auquel est imputable ce revenu, ce gain ou cette perte et si ce revenu, ce gain ou cette perte —

(i) consiste en des loyers ou redevances touchés en contrepartie de l'utilisation ou du privilège d'utiliser des biens incorporels décrits à l'alinéa 862(a)(4) dans le cadre de l'exploitation active de ce commerce ou de cette entreprise,

(ii) consiste en des dividendes ou intérêts qui proviennent de l'exploitation active d'une entreprise bancaire, financière ou analogue aux États-Unis, ou que touche une société dont la principale activité est le commerce d'actions ou de valeurs mobilières pour son propre compte, ou

(iii) provient de la vente ou de l'échange (à l'extérieur des États-Unis), par l'intermédiaire de ce bureau ou autre établissement fixe, de biens meubles décrits à l'alinéa 1221(1), sauf que la présente disposition ne s'applique pas aux biens vendus ou échangés en vue de leur utilisation, consommation ou aliénation à l'extérieur des États-Unis, si un bureau ou autre établissement fixe du contribuable, situé dans un pays étranger, a participé de façon significative à la vente.

882. ...

(a) ...

(1) Une société étrangère qui exploite un commerce ou une entreprise aux États-Unis au cours de

shall be taxable . . . on its taxable income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.

(2) In determining taxable income for purposes of paragraph (1), gross income includes only gross income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.

883. . . .

(a) The following items shall not be included in gross income of a foreign corporation, and shall be exempt from taxation under this subtitle:

(1) Gross income derived by a corporation organized in a foreign country from the international operation of a ship or ships if such foreign country grants an equivalent exemption to corporations organized in the United States.

III. Judgments Below

A. *Federal Court Trial Division*, 92 D.T.C. 6305, *per* Muldoon J.

8 Muldoon J. allowed Crown Forest's appeal from the Minister's tax assessment, holding that Norsk fit the definition of "resident of a Contracting State" in Article IV, paragraph 1 of the Convention.

9 To determine whether Norsk was a "resident" of the United States for the purposes of the Convention, Muldoon J. queried whether Norsk was liable to tax in that state by reason of the criteria listed in Article IV, or by reason of any criterion of a similar nature. He stated that the answer was a matter of United States law.

10 Muldoon J. referred at p. 6308 to expert opinion asserting that Norsk is liable to tax in the U.S. because it conducts a "trade or business which is effectively connected with the United States" and that the fact that its head office and place of management are in the U.S. constitutes a principal factor determining whether it carries on a trade or business in the U.S. He found, at p. 6310, that "[t]he reason for which Norsk's income is effectively connected with a trade or business which it actively conducts in the U.S.A., is because Norsk's place of management is located in the U.S.A.

l'année d'imposition est imposable [. . .] relativement à son revenu imposable qui est effectivement relié à l'exploitation d'un commerce ou d'une entreprise aux États-Unis.

(2) Dans le calcul du revenu imposable aux fins de l'alinéa (1), le revenu brut n'inclut que le revenu brut qui est effectivement relié à l'exploitation d'un commerce ou d'une entreprise aux États-Unis.

883. . . .

(a) Les éléments suivants ne sont pas inclus dans le calcul du revenu brut d'une société étrangère, et sont exonérés d'impôt en vertu du présent sous-titre:

(1) Le revenu brut qu'une société constituée dans un pays étranger tire de l'exploitation internationale d'un seul ou de plusieurs navires, si ce pays étranger accorde une exonération équivalente aux sociétés constituées aux États-Unis.

III. Les juridictions inférieures

A. *Cour fédérale, Section de première instance*, 92 D.T.C. 6305, le juge Muldoon

Le juge Muldoon a accueilli l'appel de Crown Forest contre la cotisation d'impôt établie par le Ministre, concluant que Norsk était un «résident d'un État contractant» au sens de la définition donnée à l'article IV, paragraphe 1 de la Convention.

Pour déterminer si Norsk est un «résident» des États-Unis aux fins de la Convention, le juge Muldoon s'est demandé si Norsk était assujettie à l'impôt dans ce pays en raison des critères énumérés à l'article IV ou de tout critère de nature analogue. Il a indiqué que la réponse relevait du droit américain.

Le juge Muldoon mentionne, à la p. 6308, une opinion d'expert suivant laquelle Norsk est assujettie à l'impôt aux États-Unis parce qu'elle exploite [TRADUCTION] «une entreprise ou un commerce qui est effectivement relié aux États-Unis» et que le fait que son siège social et son siège de direction se trouvent aux États-Unis constitue un facteur essentiel pour déterminer si elle exploite un commerce ou une entreprise aux États-Unis. Il conclut, à la p. 6310, que «[l]a raison pour laquelle le revenu de Norsk est effectivement relié à une entreprise ou un commerce exploité activement

where it conducts its trade or business". Having characterized "place of trade or business" as an "other criterion of a similar nature" for the purposes of Article IV, paragraph 1 of the Convention, Muldoon J. then stated, at p. 6311, that:

If it were logically necessary to resort to the general analogous alternative expressed in article IV.1 of the Convention one would say, as the Court now holds: Norsk is a "resident" of the U.S.A. within the meaning of article IV.1 of the Convention because it is liable to tax under U.S. law by reason of its place of management and/or by reason of its place of conducting its trade or business . . .

Muldoon J. questioned why, if the negotiators of the Convention meant to exclude foreign corporations in the U.S. (such as Norsk) from the status of "resident of a Contracting State", they simply did not write into the Convention exactly what they supposedly meant to say.

B. *Federal Court of Appeal*, 94 D.T.C. 6107

(i) *per Heald J.A.* (majority)

The Federal Court of Appeal dismissed the Crown's appeal. Heald J.A., writing for himself and McDonald J.A., rejected the argument that Muldoon J. had erred in his findings of fact. In fact, he affirmed that Norsk's liability for U.S. tax arises because the trade or business which it conducts is effectively connected with the U.S. and not because its place of management is located in the U.S. Having stated at p. 6112 that "[t]he issue is *not* the general application of U.S. tax law but its application to Norsk in particular" (emphasis in original) Heald J.A. said that Muldoon J.'s factual finding "was reasonably open to him on this record" and that "[i]n any event, by no stretch of the imagination, can it be said that the Trial Judge

aux États-Unis est que le siège de direction de Norsk est situé aux États-Unis, où cette société exploite son commerce ou son entreprise». Ayant qualifié le «lieu d'exploitation du commerce ou de l'entreprise» d'«autre critère de nature analogue» aux fins de l'article IV, paragraphe 1 de la Convention, le juge Muldoon affirme ensuite, à la p. 6311:

S'il était logiquement nécessaire de recourir à la solution de rechange analogue générale qui est exprimée à l'article IV.1 de la Convention, on dirait, comme la Cour le considère maintenant: Norsk est un «résident» des États-Unis au sens où l'entend l'article IV.1 de la Convention parce qu'elle est assujettie à l'impôt en vertu de la législation des États-Unis en raison de son siège de direction ou en raison du lieu où elle exploite son commerce ou son entreprise . . .

Le juge Muldoon s'est demandé pourquoi les négociateurs de la Convention n'ont tout simplement pas inscrit dans la Convention exactement ce qu'ils étaient censés vouloir dire, s'ils souhaitent soustraire les sociétés étrangères situées aux États-Unis (comme Norsk) au statut de «résident d'un État contractant».

B. *Cour d'appel fédérale*, 94 D.T.C. 6107

(i) *le juge Heald* (au nom de la majorité)

La Cour d'appel fédérale a rejeté l'appel du ministère public. S'exprimant en son propre nom et en celui du juge McDonald, le juge Heald a rejeté l'argument voulant que le juge Muldoon ait tiré des conclusions de fait erronées. En fait, il a affirmé que Norsk était assujettie à l'impôt aux États-Unis parce qu'elle exploite une entreprise ou un commerce effectivement relié aux États-Unis et non parce que son siège de direction s'y trouve. Après avoir affirmé, à la p. 6112, que «[l]a question *ne touche pas* l'application générale du droit fiscal américain, mais son application à Norsk en particulier» (en italique dans l'original), le juge Heald a dit que le juge Muldoon «avait des motifs raisonnables de tirer cette conclusion de fait à partir du dossier» et que «[q]uoi qu'il en soit, même en faisant un gros effort d'imagination, on ne peut pas dire que le juge de première instance a commis

11

12

made a palpable or overriding error in the findings of fact which he made”.

une erreur manifeste ou dominante dans ses conclusions de fait».

13 In considering whether the factual finding that Norsk’s place of management is a prime factor in its liability to tax in the U.S. is sufficient to bring Norsk within Article IV, paragraph 1, Heald J.A. rejected four submissions forwarded by the Crown.

Quant à savoir si la conclusion de fait suivant laquelle le siège de direction de Norsk est un facteur déterminant relativement à son assujettissement fiscal aux États-Unis est suffisante pour que l’article IV, paragraphe 1 s’applique à Norsk, le juge Heald a rejeté les quatre arguments avancés par le ministère public.

14 First, the Crown had argued that, since foreign corporations are not generally liable to tax in the U.S. on the basis of their place of management, Norsk cannot be found liable on this basis. In response, Heald J.A. ruled at p. 6112 that this contention “fails to take into account the particular circumstances which make Norsk liable . . . [and] begs the very question that must be determined by this Court”.

Premièrement, le ministère public avait fait valoir que, puisque les sociétés étrangères ne sont généralement pas assujetties à l’impôt aux États-Unis en raison de leur siège de direction, on ne peut conclure à l’assujettissement de Norsk pour ce motif. Le juge Heald répond, à la p. 6112, que cet argument «ne tient pas compte des circonstances particulières qui font que Norsk est assujettie à l’impôt [. . .] [et] présume résolue la question même qui nous est soumise.»

15 Second, it was argued that the inclusion of the phrase “or any other criterion of a similar nature” in Article IV, paragraph 1 indicates a common ground for liability under that article, specifically, liability to tax on a world-wide basis, and that Norsk is not liable on this basis. Heald J.A. noted, however, that only domestic corporations are liable to tax on their world-wide income. Referring to the Crown’s interpretation of Article IV, paragraph 1 he reasoned, at p. 6113, *inter alia*:

Deuxièmement, on a soutenu que l’expression «ou de tout autre critère de nature analogue», à l’article IV, paragraphe 1, révèle que l’assujettissement en vertu de cet article repose sur un motif commun, plus précisément sur l’assujettissement à l’impôt sur les revenus mondiaux, et que Norsk n’est pas assujettie pour ce motif. Le juge Heald a toutefois fait remarquer que seules les sociétés à capitaux nationaux sont assujetties à l’impôt sur leurs revenus mondiaux. Quant à l’interprétation donnée à l’article IV, paragraphe 1 par le ministère public, il affirme notamment, à la p. 6113:

Were this the intention of the Contracting States, such a result could have been achieved simply by stipulating that only domestic corporations subject to tax on 100% of their world-wide income are residents for the purposes of the Convention.

Était-ce là l’intention des États contractants? Dans l’affirmative, ce résultat aurait pu être obtenu par une simple mention que seules les sociétés à capitaux nationaux assujetties à l’impôt sur la totalité de leurs revenus mondiaux sont des résidents pour les fins de la Convention.

16 The third submission advanced by the Crown was that Muldoon J.’s finding that tax liability caused by the conduct of a business effectively connected with the U.S. is similar in nature to the tax liability caused by the place of management was tantamount to an amendment to the Convention. Heald J.A. dismissed this claim; he relied at p. 6113 upon a passage from Muldoon J.’s judgment that “indicates that Norsk’s liability to tax in

Le ministère public a fait valoir, troisièmement, que la conclusion du juge Muldoon voulant que l’assujettissement fiscal découlant de l’exploitation d’une entreprise effectivement reliée aux États-Unis soit de nature analogue à l’assujettissement fiscal découlant du siège de direction, revenait à modifier la Convention. Le juge Heald a rejeté cet argument; il invoque, à la p. 6113, un passage de la décision du juge Muldoon qui «indique que Norsk

the U.S. is by reason of its place of management, and that the Trial Judge would find Norsk to be liable by reason of a criterion of a similar nature only if it were 'logically necessary'".

Lastly, it was argued that the interpretation given to Article IV, paragraph 1 by the trial judge would lead to anomalous results. One example given was that, upon the taxpayer's interpretation, a foreign corporation engaged in trade or business in the U.S. could earn \$100 of effectively connected income (taxable in the U.S.) and \$1,000,000 of foreign source income (not taxable in the U.S.) and, yet, the foreign corporation would entirely escape tax liability in respect of that foreign source income. Heald J.A.'s response was as follows: rejecting the "world-wide income" test as the only basis for tax liability does not mean that any corporation with U.S. source income is liable to tax in the U.S., and, thereby, automatically becomes a U.S. resident under the Convention.

(ii) Décary J.A. (dissenting)

Décary J.A. dissented on two grounds. First, he differed from Heald J.A. by concluding that at p. 6115 "[t]he reason for which Norsk is liable to tax in the United States is not because its place of management is located in the United States, but because the trade or business it conducts is effectively connected with the United States, that connection being established, amongst various factors, by Norsk's place of management".

Second, referring to the grounds enumerated in Article IV, paragraph 1, Décary J.A. concluded at p. 6115 that:

The parties obviously intended to set out very specific criteria, the common element of all of them being that each was in itself and standing alone a basis for taxation, that each was easily, readily and objectively identifiable and that each could be related to a tangible location. Any criterion "of a similar nature" must . . . satisfy these common elements.

est assujettie à l'impôt aux États-Unis en raison de son siège de direction, et que le juge de première instance conclurait que Norsk est assujettie à l'impôt en raison d'un critère de nature analogue seulement s'il était «logiquement nécessaire» de le faire».

Enfin, on a soutenu que l'interprétation de l'article IV, paragraphe 1 par le juge de première instance entraînerait des résultats anormaux. On a notamment mentionné, à titre d'exemple, que, suivant l'interprétation du contribuable, une société étrangère qui exploite un commerce ou une entreprise aux États-Unis pourrait tirer un revenu effectivement relié (imposable aux États-Unis) de 100 \$ et un revenu de source étrangère (non imposable aux États-Unis) de 1 000 000 \$, tout en étant entièrement exonérée d'impôt relativement à ce revenu de source étrangère. Le juge Heald a répondu ceci: rejeter le critère des «revenus mondiaux» comme unique motif de l'assujettissement fiscal ne signifie pas que toute société ayant un revenu de source américaine est assujettie à l'impôt aux États-Unis et, devient automatiquement, de ce fait, un résident des États-Unis au sens de la Convention.

(ii) le juge Décary (dissident)

Le juge Décary a exprimé une dissidence sur deux points. Premièrement, il s'est dissocié du juge Heald en concluant, à la p. 6115, que «[l]a raison pour laquelle Norsk est assujettie à l'impôt aux États-Unis n'est pas parce que son siège de direction est situé aux États-Unis, mais parce que son entreprise ou son commerce est effectivement relié aux États-Unis, ce lien étant notamment établi par le siège de direction de Norsk».

Deuxièmement, au sujet des motifs énumérés à l'article IV, paragraphe 1, le juge Décary conclut ceci, à la p. 6115:

De toute évidence, les parties avaient l'intention d'établir des critères très spécifiques possédant les éléments communs suivants: chacun de ces critères, pris isolément, constituerait une base d'imposition; chacun serait facilement et objectivement identifiable et chacun pourrait se rattacher à un endroit spécifique. Tout critère de «nature analogue» doit [...] comporter ces éléments communs.

20

Remarking that the basis for Norsk's U.S. tax liability possesses none of these common elements, Décary J.A. went on at p. 6115 to hold that:

To say that the fact that the place of management is a factor in determining the very reason of Norsk's liability to tax (i.e. conducting a business . . .), renders Norsk liable to tax by reason of its place of management, is to transform a factor used in assessing a tax liability that does not fall under article IV, into one of the four criteria recognized by the article.

IV. Issue on Appeal

21

Is Norsk a resident of one of the contracting parties to the *Canada-United States Income Tax Convention (1980)* pursuant to the following definition in Article IV thereof:

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management, place of incorporation or any other criterion of a similar nature . . .?

V. Analysis

22

In interpreting a treaty, the paramount goal is to find the meaning of the words in question. This process involves looking to the language used and the intentions of the parties. Both upon the plain language reading of Article IV and through an interpretation of the goals and purposes of the *Canada-United States Income Tax Convention (1980)*, I reach the same destination: to allow the appeal.

A. *The Plain Language*

23

At this stage of the analysis, the primary question to ask is why Norsk is liable to pay tax in the United States. If its liability is rooted in the fact that "it is engaged in a trade or business effectively connected with the U.S.", then it would seem that Norsk is not a "resident" of the United States under Article IV since "engaged in a trade or business" is not listed as a factor to trigger residency under that article. The only way residency could be found in such a situation would be to determine

Soulignant que le motif de l'assujettissement de Norsk à l'impôt aux États-Unis ne comporte aucun de ces éléments communs, le juge Décary statue ensuite, à la p. 6115:

Conclure que le seul fait que le siège de direction soit un facteur utilisé aux fins de déterminer si, par l'exploitation d'une entreprise [. . .], Norsk est assujettie à l'impôt, rend Norsk assujettie à l'impôt en raison de son siège de direction, revient à faire d'un facteur utilisé pour établir une obligation fiscale qui n'est pas visée par l'article IV, un des quatre critères reconnus par cet article.

IV. Question en litige

Norsk est-elle un résident de l'une des parties contractantes à la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980)*, au sens de la définition suivante donnée à son article IV:

1. Au sens de la présente Convention, l'expression «résident d'un État contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu de constitution ou de tout autre critère de nature analogue . . .?

V. Analyse

L'interprétation d'un traité vise d'abord et avant tout à trouver le sens des termes en question. Il convient donc de considérer le langage utilisé ainsi que l'intention des parties. La lecture du langage clair de l'article IV et l'interprétation des objectifs de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980)* m'amènent à une seule conclusion: accueillir le pourvoi.

A. *Le langage clair*

À ce stade de l'analyse, il faut d'abord se demander pourquoi Norsk est assujettie à l'impôt aux États-Unis. Si son assujettissement est fondé sur le fait qu'elle [TRANSDUCTION] «exploite une entreprise ou un commerce qui est effectivement relié aux États-Unis», il semblerait alors que Norsk n'est pas un «résident» des États-Unis au sens de l'article IV puisque l'expression «exploite une entreprise ou un commerce» n'est pas énumérée comme un facteur qui permet de conclure à la qua-

“engaged in a trade or business” to be a “similar criterion” under Article IV. On the other hand, if Norsk’s tax liability in the U.S. emanates from the fact that its “place of management” is in the U.S., then it would appear, *prima facie*, that Norsk could satisfy the residency requirements under Article IV, since “place of management” is a sufficient condition of residence.

Article IV states that the term “resident” means “any person who, under the laws of [the contracting party in question], is liable to tax therein by reason of . . . domicile, residence, place of management, place of incorporation or any other criterion of a similar nature”. The courts below found Norsk’s place of residence to be in the United States. At first blush, this seemingly disposes of the matter since such a finding appears to be sufficient to warrant a determination that Norsk is in fact a resident under the Convention.

Nevertheless, there is one important caveat. Under Article IV it must be shown that the liability to taxation operates by reason of one of the listed grounds. This connotes the existence of some sort of causal connection or, in the least, some relationship of proximity. In my opinion, the fact that Norsk’s place of management is in the U.S. is not causally or even proximately connected to the basis of Norsk’s tax liability in the U.S. Quite the contrary: in my mind, the reason why Norsk was liable to taxation in the U.S. was because of the income flowing from the business or trade it conducted that was connected to the United States.

I am supported in this conclusion by Muldoon J.’s summary at p. 6308 of the findings of Ginsburg, the expert witnesses called by Crown Forest to testify:

Norsk is liable to tax in the U.S.A. because it conducts a “trade or business” which is effectively connected with the United States” This latter expression is not

lité de résident au sens de cet article. Dans ce cas, le seul moyen de conclure à la qualité de résident serait de décider que l’expression «exploite une entreprise ou un commerce» est un «critère de nature analogue» au sens de l’article IV. Par ailleurs, si l’assujettissement de Norsk à l’impôt aux États-Unis découle du fait que son «siège de direction» s’y trouve, il semblerait alors, à première vue, que Norsk pourrait satisfaire aux exigences en matière de résidence prévues à l’article IV, puisque le «siège de direction» est une condition suffisante de résidence.

Aux termes de l’article IV, le terme «résident» désigne «toute personne qui, en vertu de la législation de [la partie contractante en question], est assujettie à l’impôt [. . .] en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu de constitution ou de tout autre critère de nature analogue». Les tribunaux d’instance inférieure ont conclu que le lieu de résidence de Norsk était aux États-Unis. À première vue, cette conclusion semble résoudre la question puisqu’elle paraît suffire pour justifier la conclusion que Norsk est, en fait, un résident au sens de la Convention.

Il y a néanmoins une importante réserve. Sous le régime de l’article IV, il faut démontrer qu’il y a assujettissement fiscal en raison de l’un des critères énumérés. Cela implique l’existence de quelque lien de causalité ou, à tout le moins, de quelque lien étroit. À mon avis, il n’y a aucun lien de causalité ni aucun lien étroit entre le fait que le siège de direction de Norsk soit aux États-Unis et le motif de l’assujettissement fiscal de Norsk aux États-Unis. C’est tout le contraire: à mon sens, si Norsk est assujettie à l’impôt aux États-Unis, c’est parce que le revenu qu’elle a tiré de l’entreprise ou du commerce qu’elle exploitait était relié aux États-Unis.

Le résumé que le juge Muldoon fait, à la p. 6308, des conclusions de Ginsburg, témoin expert appelé par Crown Forest, vient appuyer ma conclusion:

Norsk est redevable d’un impôt aux États-Unis parce qu’elle exploite [TRADUCTION] «une entreprise ou un commerce qui est effectivement relié aux États-Unis»

24

25

26

identified in the *Internal Revenue Code* . . . but is determined by subjective factors according to common law The United States taxes foreign corporations on the basis of the continuous and continuing conduct of an active trade or business within the territorial jurisdiction of the U.S. and taxes the trade's or business' worldwide income "sourced" either within or outside of the U.S. . . . The fact that the foreign corporation's head office and place of management are in the U.S. are one factor — a principal factor — in determining whether it carries on a trade or business in the U.S. . . .

27 In fact, Ginsburg specifically testified (at p. 6308):

In our opinion, the fact that Norsk was entitled to the benefit of this Section 883 exemption does not alter the fact that its income was effectively connected with a U.S. trade or business, and therefore it is "liable to tax" in the United States by virtue of its effectively connected U.S. trade or business. [Emphasis added.]

28 Norsk's tax liability thus derived from s. 882 of the *Internal Revenue Code* which provides that a foreign corporation (such as Norsk) engaged in a trade or business within the United States shall be taxed in the same manner as a U.S. corporation only on that portion of its taxable income which is effectively connected with the conduct of its U.S. trade or business. In this respect, for a foreign corporation to be liable, under American law, to taxation in the U.S. it must meet two conditions: (1) it must be "engaged in trade or business in the United States", and (2) it must have income which is "effectively connected" to that trade or business. Clearly, a foreign corporation may have source income which is not effectively connected to its American operations; in that case, the U.S. would not have the jurisdiction to tax such income.

29 The place of management is only one factor in the determination of whether the first condition mentioned above is met. To this end, ascertaining that Norsk is a resident under the Convention

[...] Ce dernier passage n'apparaît pas dans l'*Internal Revenue Code* [...], mais il est déterminé par des facteurs subjectifs en accord avec la *common law* [...]. Les États-Unis frappent d'un impôt les sociétés étrangères qui exploitent activement, d'une manière continue et permanente, un commerce ou une entreprise sur leur territoire, ainsi que le revenu mondial que tire ledit commerce ou ladite entreprise au sein ou à l'extérieur des États-Unis [...]. Le fait que le siège social et le siège de direction de la société étrangère se trouvent aux États-Unis est un facteur — prépondérant — qui entre en ligne de compte au moment de déterminer si la société en question exploite un commerce ou une entreprise dans ce pays . . .

En réalité, Ginsburg fait plus précisément le témoignage suivant, à la p. 6308:

[TRADUCTION] À notre avis, le fait que Norsk avait droit à cette exonération aux termes de l'article 883 ne change rien au fait que son revenu était effectivement relié à une entreprise ou un commerce américain; Norsk est donc redevable d'un impôt aux États-Unis du fait de son entreprise ou de son commerce américain effectivement relié. [Je souligne.]

L'assujettissement fiscal de Norsk découle donc de l'art. 882 de l'*Internal Revenue Code*, qui prévoit qu'une société étrangère (comme Norsk) qui exploite un commerce ou une entreprise aux États-Unis est imposable de la même manière qu'une société américaine dans la mesure seulement de son revenu imposable qui est effectivement relié à l'exploitation de son entreprise ou de son commerce aux États-Unis. À cet égard, selon le droit américain, pour qu'une société étrangère soit assujettie à l'impôt aux États-Unis, elle doit satisfaire à deux conditions: (1) elle doit «exploite[r] un commerce ou une entreprise aux États-Unis», et (2) elle doit tirer un revenu qui est «effectivement relié» à ce commerce ou à cette entreprise. De toute évidence, une société étrangère peut avoir une source de revenu qui n'est pas effectivement reliée à ses opérations américaines; le cas échéant, les États-Unis ne seraient pas compétents pour imposer ce revenu.

Le siège de direction n'est qu'un facteur qui entre en ligne de compte pour déterminer si la première condition susmentionnée est remplie. À cette fin, vérifier si Norsk est un résident au sens de la

because its place of management is in the United States erroneously amounts to elevating a factor used in determining its tax liability into the actual grounds for that tax liability. Place of management is one step removed from the true and immediate basis for tax liability.

I further note that, in the determination of whether a company is "engaged in a trade or a business within the United States", other factors may also be considered along with "place of management". These are all analogous to "place of management" and include, but are not limited to: the extent of the activity within the country whose residence is claimed, the location of books and records, the location of the head office, the nationalities of the persons employed, the use of resources, the continuing conduct of the business over a period of time, and the location of the principal place of business. I find it somewhat perverse to have all of these criteria individually elevated to actual grounds for tax liability; nevertheless, such a result logically flows from ascribing such a status to "place of management".

With respect, both Muldoon J. and Heald J.A. unfortunately conflated "place of management" and "engaged in business" and consequently introduced a degree of circularity into their reasons. For example, Muldoon J. explicitly found, at p. 6309, that Norsk is liable to tax in the United States on income connected with a trade or business which it carries on in the United States and that both of the experts agreed, in principle, with this conclusion. The fact that Norsk's place of management was in the U.S. was determined to be a "prime criterion" for determining whether Norsk was carrying on a trade or business in the United States. Nevertheless, after arriving at these conclusions, Muldoon J. then went on to find that "place of management", even standing alone, could ground Norsk's U.S. tax liability and hence deem it a U.S. resident under the Convention.

In my view, the majority of the Federal Court of Appeal took an even more troublesome approach.

Convention du fait que son siège de direction est situé aux États-Unis revient à faire à tort d'un facteur utilisé pour déterminer son assujettissement fiscal, un des motifs réels de cet assujettissement fiscal. Le siège de direction est pris en compte à une étape antérieure au motif véritable et immédiat d'assujettissement fiscal.

Je remarque également que, pour déterminer si une compagnie «exploite un commerce ou une entreprise aux États-Unis», d'autres facteurs peuvent être considérés en plus du «siège de direction». Ceux-ci sont tous analogues au «siège de direction» et incluent, notamment, l'étendue de l'activité dans le pays dont on se prétend résident, le lieu où sont gardés livres et registres, l'emplacement du siège social, la nationalité des employés, l'utilisation de ressources, l'exploitation continue de l'entreprise pendant un certain temps et le lieu du principal établissement. Il me paraît quelque peu erroné que chacun de ces facteurs soit élevé au rang de motif réel d'assujettissement fiscal. C'est là toutefois le résultat logique d'une telle qualification du «siège de direction».

En toute déférence, les juges Muldoon et Heald ont malheureusement confondu les expressions «siège de direction» et «exploite une entreprise» et ont, par conséquent, introduit une certaine tautologie dans leurs raisonnements. Par exemple, le juge Muldoon conclut explicitement, à la p. 6309, que Norsk est redevable, aux États-Unis, d'un impôt sur le revenu relié à un commerce ou à une entreprise qu'elle y exploite, et qu'en principe les deux experts souscrivent à cette conclusion. On a jugé que le fait que le siège de direction de Norsk était situé aux États-Unis constituait un «critère primordial» pour déterminer si Norsk exploitait un commerce ou une entreprise aux États-Unis. Après avoir tiré ces conclusions, le juge Muldoon a néanmoins ajouté que le «siège de direction», même à lui seul, pourrait justifier l'assujettissement de Norsk à l'impôt aux États-Unis et donc faire en sorte que Norsk soit réputée être un résident des États-Unis au sens de la Convention.

À mon avis, la Cour d'appel fédérale à la majorité a adopté un point de vue encore plus embarrass-

It noted, at p. 6111, that Norsk is liable to tax on that portion of its income which is effectively connected with the conduct of its U.S. trade or business but that, in making this finding, various factors are to be considered including: the head office location, the place of management, the extent of the activity within the U.S., the employment of individuals, the use of resources, and the continuity of the conduct of the business over a period of time.

33 In fact, the place of management criterion was found not to be a factor which in itself would determine the corporation's income to be effectively connected with the conduct of its U.S. trade or business. Yet, despite arriving at these conclusions, the Court of Appeal at p. 6112 still found it not unreasonable to conclude, as did the trial judge, that "[t]he reason for which Norsk's income is effectively connected with a trade or business which it actively conducts in the U.S.A., is because Norsk's place of management is located in the U.S.A. where it conducts its trade or business". The majority of the Court of Appeal then further found that Norsk benefitted from residency status under Article IV because its place of management was in the United States. However, the point of the matter is that the finding that Norsk's place of management is a prime factor in its liability to tax in the U.S. does not mean that its U.S. tax liability operates by reason of its place of management in the U.S.

34 This inconsistency was observed by Décary J.A. in dissent. Décary J.A. correctly noted that a foreign corporation is not liable for tax in the United States by reason solely of its domicile, of its residence or of its place of management. Décary J.A. also found, at p. 6115, that the trial judge had erred in determining that Norsk was liable to tax in the U.S. by reason of its place of management:

The reason for which Norsk is liable to tax in the United States is not because its place of management is located in the United States, but because the trade or business it conducts is effectively connected with the United States,

sant. Elle fait remarquer, à la p. 6111, que Norsk est redevable d'un impôt sur la partie de son revenu qui est effectivement relié à l'exploitation de son entreprise ou commerce américain, mais que, pour tirer cette conclusion, il faut considérer divers facteurs, dont l'emplacement du siège social, le siège de direction, l'étendue de l'activité aux États-Unis, l'emploi de particuliers, l'utilisation de ressources et l'exploitation continue de l'entreprise pendant un certain temps.

En fait, on a jugé que le critère du siège de direction n'était pas un facteur qui permettrait en soi de déterminer que le revenu de la société est effectivement relié à l'exploitation de son entreprise ou de son commerce américain. Malgré ces conclusions, la Cour d'appel juge pourtant, à la p. 6112, qu'il n'est pas déraisonnable de conclure, comme l'a fait le juge de première instance, que «[l]a raison pour laquelle le revenu de Norsk est effectivement relié à une entreprise ou un commerce exploité activement aux États-Unis est que le siège de direction de Norsk est situé aux États-Unis, où cette société exploite son commerce ou son entreprise». La Cour d'appel à la majorité a ensuite conclu que Norsk avait la qualité de résident au sens de l'article IV parce que son siège de direction était situé aux États-Unis. Il reste toutefois que la conclusion que le siège de direction de Norsk est un facteur primordial quant à son assujettissement fiscal aux États-Unis ne signifie pas que Norsk est assujettie à l'impôt aux États-Unis en raison de son siège de direction qui s'y trouve.

Cette contradiction a été relevée par le juge Décary dans sa dissidence. Celui-ci a souligné, à juste titre, qu'une société étrangère n'est pas assujettie à l'impôt aux États-Unis en raison uniquement de son domicile, de sa résidence ou de son siège de direction. Le juge Décary conclut également, à la p. 6115, que le juge de première instance a commis une erreur en décidant que Norsk était assujettie à l'impôt aux États-Unis en raison de son siège de direction:

La raison pour laquelle Norsk est assujettie à l'impôt aux États-Unis n'est pas parce que son siège de direction est situé aux États-Unis, mais parce que son entreprise ou son commerce est effectivement relié aux États-

that connection being established, amongst various factors, by Norsk's place of management. The nuance is of major significance: liability to tax derives from Norsk's trade or business, not from Norsk's place of management which, in itself, does not make Norsk liable to tax in the United States.

...

To say that the fact that the place of management is a factor in determining the very reason of Norsk's liability of tax (i.e. conducting a business . . .), renders Norsk liable to tax by reason of its place of management, is to transform a factor used in assessing a tax liability that does not fall under article IV, into one of the four criteria recognized by the article. Had the contracting states intended to qualify as residents foreign corporations liable to tax by reason of the conduct of their business, it would have been very easy to add another criterion such as conduct of business or place of business.

This analysis has been echoed in the academic literature. For example, Michael Edwardes-Ker writes, in a case-comment on the Federal Court Trial Division judgment (*The International Tax Treaties Service*, at p. 10.5007):

Muldoon J. seems to have assumed that because Norsk had a place of management in the US, it was liable to tax *as a resident* (i.e. full tax liability). This is not the case; "place of management" is *not* a criterion for full tax liability in the US. Norsk was liable to US tax because it had a US trade or business. The fact that this business included a place of management was simply a factor in establishing that a US trade or business existed [Emphasis by underlining added; italics in original.]

Out of this web of nuance flow, in my opinion, two conclusions: Norsk conducted a trade or business connected to the United States and Norsk's place of management was in the United States. Both of these findings of fact appear fully reasonable; however, the veritable lynch-pin of Norsk's U.S. tax liability is the "engaged in a trade or business" criterion, not the "place of management". While the courts below were correct that Norsk's place of management was a factor relevant to its

Unis, ce lien étant notamment établi par le siège de direction de Norsk. Cette nuance revêt une grande importance: Norsk est assujettie à l'impôt à cause de son entreprise ou de son commerce et non pas de son siège de direction qui, en soi, ne la rend pas assujettie à l'impôt aux États-Unis.

...

Conclure que le seul fait que le siège de direction soit un facteur utilisé aux fins de déterminer si, par l'exploitation d'une entreprise [. . .], Norsk est assujettie à l'impôt, rend Norsk assujettie à l'impôt en raison de son siège de direction, revient à faire d'un facteur utilisé pour établir une obligation fiscale qui n'est pas visée par l'article IV, un des quatre critères reconnus par cet article. Si les États contractants avaient eu l'intention de qualifier de résidents les sociétés étrangères assujetties à l'impôt en raison de l'exploitation de leur entreprise, ils auraient très facilement pu ajouter un autre critère comme une installation d'affaires ou l'exercice d'une activité.

Cette analyse a été reprise dans la doctrine. Par exemple, dans un commentaire de la décision de la Cour fédérale, Section de première instance (*The International Tax Treaties Service*, à la p. 10.5007), Michael Edwardes-Ker écrit:

[TRADUCTION] Le juge Muldoon semble avoir présumé que, parce que Norsk avait un siège de direction aux États-Unis, elle était redevable d'un impôt *à titre de résident* (soit l'assujettissement intégral à l'impôt). Ce n'est pas le cas: le «siège de direction» *n'est pas* un critère qui justifie l'assujettissement intégral à l'impôt aux États-Unis. Norsk était assujettie à l'impôt aux États-Unis parce qu'elle exploitait une entreprise ou un commerce américain. Le fait que cette entreprise avait un siège de direction n'était qu'un facteur pertinent pour établir qu'une entreprise ou un commerce américain existait . . . [Je souligne; en italique dans l'original.]

À mon avis, deux conclusions peuvent être tirées de ce fond de nuances: Norsk exploitait une entreprise ou un commerce relié aux États-Unis et le siège de direction de Norsk était situé aux États-Unis. Ces deux conclusions de fait paraissent tout à fait raisonnables; toutefois, le véritable fondement de l'assujettissement de Norsk à l'impôt aux États-Unis est le critère de l'exploitation d'un commerce ou d'une entreprise, et non le «siège de direction». Si les tribunaux d'instance inférieure

35

36

American tax liability, they erred when they concluded that the legal basis of Norsk's tax liability was the fact that its place of management was in the U.S. In other words, the courts below erred in interpreting the expression "by reason of" as found in the Convention.

37 The respondent argues that this Court should not interfere with the findings, allegedly of fact, of the trial judge. It is further submitted that an appellate court should normally only overturn a trial judge's finding of fact if there is evidence of palpable or overriding error.

38 I agree with this latter submission. However, at issue in this appeal are not factual findings, but the trial judge's interpretation of the Convention, this being a conclusion as to law or, in the least, mixed law and fact, and, hence, properly reviewable by an appellate court. I further note that the expert testimony was clear that the legal basis for Norsk's tax liability was the "engaged in a business in the United States" criterion. Therefore, it is proper to revisit the legal conclusions of the trial and Federal Court of Appeal judges and clearly find, as did Décary J.A. in dissent, that Norsk's U.S. tax liability as a foreign corporation arose by reason of the fact it derived some income which was effectively connected to the United States from a business in which it was engaged in the United States. Although the barge income itself may not have been "effectively connected" to the United States, Norsk did have other sources of income that appear to be so connected.

39 Nevertheless, the analysis does not end here. Should the respondent successfully demonstrate that "engaged in a business in the U.S." is a criterion of a nature similar to the enumerated grounds,

ont eu raison de conclure que le siège de direction de Norsk était un facteur pertinent quant à son assujettissement à l'impôt aux États-Unis, ils ont eu tort de conclure que le fondement juridique de l'assujettissement fiscal de Norsk était le fait que son siège de direction était situé aux États-Unis. En d'autres termes, les tribunaux d'instance inférieure ont commis une erreur dans leur interprétation de l'expression «en raison de» qui figure dans la Convention.

L'intimée fait valoir que notre Cour ne devrait pas intervenir dans les conclusions, que l'on dit de fait, tirées par le juge de première instance. On soutient également qu'une cour d'appel ne devrait normalement écarter la conclusion de fait d'un juge de première instance que s'il y a preuve que ce dernier a commis une erreur manifeste ou dominante.

Je suis d'accord avec ce dernier argument. Toutefois, le pourvoi porte non pas sur des conclusions de fait, mais sur l'interprétation par le juge de première instance de la Convention, qui constitue une conclusion de droit ou, à tout le moins, une conclusion mixte de droit et de fait qui, partant, est susceptible d'examen par une cour d'appel. Je remarque en outre que, dans son témoignage, l'expert a précisé clairement que le fondement juridique de l'assujettissement fiscal de Norsk résidait dans le critère de l'exploitation d'une entreprise aux États-Unis. Par conséquent, il convient de revoir les conclusions de droit qu'ont tirées le juge de première instance et ceux de la Cour d'appel fédérale et de conclure explicitement, à l'instar du juge Décary, dissident, que l'assujettissement fiscal de Norsk aux États-Unis, à titre de société étrangère, découlait du fait qu'elle tirait, d'une entreprise qu'elle y exploitait, un revenu effectivement relié aux États-Unis. Bien qu'il se puisse que le revenu tiré des barges n'ait pas lui-même été «effectivement relié» aux États-Unis, Norsk disposait d'autres sources de revenus qui paraissent être ainsi reliées.

L'analyse ne se termine toutefois pas là. Si l'intimée réussit à démontrer que le critère de l'exploitation d'une entreprise aux États-Unis est un critère de nature analogue à ceux qui sont énumérés,

then Norsk will be deemed to be a resident under the Convention.

I agree with the appellant that the most similar element among the enumerated criteria is that, standing alone, they would each constitute a basis on which states generally impose full tax liability on world-wide income: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (1991), at pp. 154-59; Joseph Isenbergh, *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income*, vol. I (1990), at pp. 326-27. In this respect, the criteria for determining residence in Article IV, paragraph 1 involve more than simply being liable to taxation on some portion of income (source liability); they entail being subject to as comprehensive a tax liability as is imposed by a state. In the United States and Canada, such comprehensive taxation is taxation on world-wide income. However, tax liability for the income effectively connected to a business engaged in the U.S., pursuant to s. 882 of the *Internal Revenue Code*, amounts simply to source liability. Consequently, the "engaged in a business in the U.S." criterion is not of a similar nature to the enumerated grounds since it is but a basis for source taxation.

In sum, I endorse the following excerpt of the judgement of Décary J.A. (at p. 6115):

To say that Norsk, which is not liable to tax by reason of its place of management, is liable to tax by reason of a criterion of a similar nature because its place of management is one of the factors to be considered in determining the very reason of its liability to tax, i.e. the conduct of a business . . . , is to beg the question and try to enter through a door that has already been closed.

B. What was the Intention of the Drafters of the Convention?

On a direct application of Article IV, I hold that Norsk is not a "resident". This conclusion is confirmed when undertaken with an eye to the intentions of the drafters of the Convention and to the

Norsk sera alors réputée être un résident au sens de la Convention.

Je conviens avec l'appelante que l'élément que les critères énumérés ont le plus en commun est que chacun d'entre eux pourrait à lui seul constituer un motif pour lequel les États imposent généralement, à l'égard des revenus mondiaux, un assujettissement intégral à l'impôt: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (1991), aux pp. 154 à 159; Joseph Isenbergh, *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income*, vol. I (1990), aux pp. 326 et 327. À cet égard, les critères applicables pour déterminer le lieu de résidence à l'article IV, paragraphe 1 impliquent plus que le simple fait d'être redevable d'un impôt à l'égard d'une part de revenu (assujettissement fondé sur la source), ils comportent l'assujettissement fiscal le plus complet qu'un État puisse imposer. Aux États-Unis et au Canada, cette imposition complète vise les revenus mondiaux. Cependant, conformément à l'art. 882 de l'*Internal Revenue Code*, l'assujettissement fiscal relatif au revenu effectivement relié à une entreprise exploitée aux États-Unis est simplement un assujettissement fondé sur la source. En conséquence, le critère de l'exploitation d'une entreprise aux États-Unis n'est pas de nature analogue aux facteurs énumérés puisqu'il n'est qu'un motif d'imposition fondée sur la source.

Somme toute, je souscris au passage suivant du jugement du juge Décary (à la p. 6115):

Considérer que Norsk, qui ne se trouve pas assujettie à l'impôt en raison de son siège de direction, y est assujettie en raison d'un critère de nature analogue parce que son siège de direction constitue l'un des facteurs dont il faut tenir compte dans la détermination de l'assujettissement à l'impôt, soit la conduite d'une entreprise [. . .], est présumer la question résolue et tenter d'entrer par une porte qui est déjà fermée.

B. Quelle était l'intention des rédacteurs de la Convention?

Appliquant directement l'article IV, je conclus que Norsk n'est pas un «résident». Cette conclusion est d'autant plus vraie si elle est tirée compte tenu de l'intention des rédacteurs de la Convention

40

41

42

goals of international taxation treaties. In other words, I do not believe that Norsk should be considered a resident under Article IV of the Convention nor that the designers of the Convention would have envisioned that it ought to benefit from the preferential tax treatment accorded to residents.

43

Reviewing the intentions of the drafters of a taxation convention is a very important element in delineating the scope of the application of that treaty. As noted by Addy J. in *J. N. Gladden Estate v. The Queen*, [1985] 1 C.T.C. 163 (F.C.T.D.), at pp. 166-67:

Contrary to an ordinary taxing statute a tax treaty or convention must be given a liberal interpretation with a view to implementing the true intentions of the parties. A literal or legalistic interpretation must be avoided when the basic object of the treaty might be defeated or frustrated in so far as the particular item under consideration is concerned. [Emphasis added.]

See David A. Ward, "Principles To Be Applied in Interpreting Tax Treaties" (1977), 25 *Can. Tax J.* 263; see also the methodology used by this Court in *Canada (Attorney General) v. Ward*, [1993] 2 S.C.R. 689, at pp. 713-16 (albeit not within the context of taxation, but refugee determination). A similar position underpins American jurisprudence. In *Bacardi Corp. of America v. Domenech*, 311 U.S. 150 (1940), the Supreme Court of the United States held at p. 163 that a treaty should generally be "construe[d] ... liberally to give effect to the purpose which animates it". See also *United States v. Stuart*, 489 U.S. 353 (1989), at p. 368, *per* Brennan J. (delivering the opinion of the Court).

44

Clearly, the purpose of the Convention has significant relevance to how its provisions are to be interpreted. I agree with the intervenor Government of the United States' submission that, in ascertaining these goals and intentions, a court may refer to extrinsic materials which form part of the legal context (these include accepted model conventions and official commentaries thereon) without the need first to find an ambiguity before turning to such materials.

et des objectifs des traités internationaux en matière fiscale. En d'autres termes, je ne crois pas que Norsk devrait être considérée comme un résident au sens de l'article IV de la Convention, ni que les rédacteurs de la Convention auraient prévu qu'elle devrait bénéficier du traitement fiscal préférentiel qui est accordé aux résidents.

L'analyse de l'intention des rédacteurs d'une convention fiscale est très importante pour déterminer le champ d'application de ce traité. Comme le fait remarquer le juge Addy dans *Succession J. N. Gladden c. La Reine*, [1985] 1 C.T.C. 163 (C.F. 1^{re} inst.), aux pp. 166 et 167:

Contrairement à une loi fiscale ordinaire un traité ou une convention en matière d'impôt doit être interprété de façon libérale, de manière à appliquer les véritables intentions des parties. Il faut éviter une interprétation littérale ou legaliste lorsque l'objet fondamental du traité pourrait être rejeté ou contrecarré dans la mesure où le point particulier à l'étude est visé. [Je souligne.]

Voir David A. Ward, «Principles To Be Applied in Interpreting Tax Treaties» (1977), 25 *Can. Tax J.* 263; voir également la méthodologie utilisée par notre Cour dans *Canada (Procureur général) c. Ward*, [1993] 2 R.C.S. 689, aux pp. 713 à 716 (bien que ce soit dans un contexte de détermination du statut de réfugié et non d'imposition). Une position semblable sous-tend la jurisprudence américaine. Dans *Bacardi Corp. of America c. Domenech*, 311 U.S. 150 (1940), la Cour suprême des États-Unis conclut, à la p. 163, qu'un traité devrait généralement être [TRADUCTION] «interprét[é] [...] libéralement de manière à réaliser l'objectif qui le sous-tend». Voir également *United States c. Stuart*, 489 U.S. 353 (1989), à la p. 368, le juge Brennan (au nom de la Cour).

Manifestement, l'objectif de la Convention revêt une grande importance quant à la façon d'interpréter ses dispositions. Je conviens avec l'intervenant le gouvernement américain que, pour dégager ces objectifs et intentions, un tribunal peut recourir à des documents extrinsèques qui font partie du contexte juridique (notamment les conventions modèles acceptées et les commentaires officiels portant sur celles-ci) sans qu'il soit nécessaire d'avoir préalablement décelé une ambiguïté.

I accept the appellant and intervenor's submission that, since the application of the Convention is to be limited to taxpayers bearing full tax liability in one of the contracting parties, then Norsk cannot benefit from the Convention and is consequently not to be characterized as a resident under Article IV, paragraph 1. As shall become apparent in the discussion *infra*, the courts below departed from the historical *raison d'être* of international tax treaties when proposing that the *Canada-United States Income Tax Convention (1980)*, covers taxpayers liable only to source taxation in one of the contracting parties.

At this point in the analysis, it is important to take a step backwards and isolate exactly whom the Convention was intended to benefit. The target group are Canadians working in the United States (or *vice versa*) and Canadian companies operating in the United States (again, or *vice versa*). It was deemed important, in order to promote international trade between Canada and the U.S., to spare such individuals and corporations double taxation (consequently promoting the equitable allocation of profits of enterprises doing business in both countries): see Preamble to the Convention; see also *Utah Mines Ltd. v. The Queen*, 92 D.T.C. 6194 (F.C.A.), and U.S. Senate (Foreign Relations Committee), *Tax Convention and Proposed Protocols with Canada*, at p. 2: "The principal purposes of the proposed income tax treaty between the United States and Canada are to reduce or eliminate double taxation of income earned by citizens and residents of either country from sources within the other country, and to prevent avoidance or evasion of income taxes of the two countries." An ancillary goal would also be to mitigate the administrative complexities occasioned by having to file simultaneously income tax returns in two uncoordinated taxation systems.

I note that states have the jurisdiction to tax income arising from all commercial transactions, whether these be domestic or international in

J'accepte l'argument de l'appelante et de l'intervenant selon lequel, puisque la Convention ne doit s'appliquer qu'aux contribuables entièrement assujettis à l'impôt dans l'une des parties contractantes, Norsk ne peut alors bénéficier de la Convention et ne doit donc pas être qualifiée de résident au sens de l'article IV, paragraphe 1. Comme nous le verrons dans l'analyse qui suit, les tribunaux d'instance inférieure se sont écartés de la raison d'être historique des traités internationaux en matière fiscale lorsqu'ils ont proposé que la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980)* vise les contribuables qui, dans l'une des parties contractantes, ne sont assujettis qu'à l'imposition fondée sur la source.

À ce stade-ci de l'analyse, il importe de prendre un léger recul et de déterminer avec exactitude qui devait bénéficier de la Convention. Font partie du groupe visé les Canadiens qui travaillent aux États-Unis (ou l'inverse) et les compagnies canadiennes exploitées aux États-Unis (ou l'inverse là encore). Afin de promouvoir le commerce international entre le Canada et les États-Unis, on a jugé important de soustraire ces personnes physiques et morales à la double imposition (et donc de promouvoir la répartition équitable des profits des entreprises exploitées dans les deux pays): voir le préambule de la Convention; voir également *Utah Mines Ltd. c. La Reine*, 92 D.T.C. 6194 (C.A.F.), et le Sénat américain (Comité sur les relations étrangères), *Tax Convention and Proposed Protocols with Canada*, à la p. 2: [TRADUCTION] «Le projet de traité fiscal entre les États-Unis et le Canada vise principalement à réduire ou à éliminer la double imposition du revenu tiré, par les citoyens et les résidents de l'un ou l'autre pays, de sources situées dans l'autre pays, et à parer à tout évitement fiscal ou à toute évasion fiscale dans les deux pays.» La Convention viserait également, de façon accessoire, à réduire les complexités administratives engendrées par l'obligation de produire simultanément des déclarations d'impôt sur le revenu dans deux régimes fiscaux non coordonnés.

Je remarque que les États sont compétents pour imposer tout revenu tiré d'opérations commerciales de nature nationale ou internationale. Lors-

nature. Where money flows from a domestic to a foreign party, and the income received by the foreign party is outside the jurisdiction of the state, the state exercises its jurisdiction over the transaction by requiring the domestic party to withhold a certain amount from the foreign party. This amount is what is termed a "withholding tax"; it is this type of tax that constitutes the subject matter of the appeal at bar. Withholding taxes creates immediate problems, since it gives rise to the possibility that the taxpayer shall be vulnerable to double taxation on all foreign transactions. The root of this double liability emanates from the fact that, upon one transaction, a withholding tax may be imposed by the payor's government and, at the same time, an income tax may be imposed by the recipient's government. So, theoretically, international transactions could be subject to twice the tax exposure of domestic transactions. This, in turn, creates a potential deterrent to foreign trade and transboundary transactions.

que de l'argent est remis à une partie se trouvant à l'étranger et que le revenu touché par cette dernière échappe à la compétence de l'État, celui-ci exerce la compétence qu'il a sur l'opération en exigeant de la partie qui se trouve à l'intérieur de ses frontières qu'elle retienne une certaine partie de la somme à verser à la partie étrangère. Ce montant est ce qu'on appelle une «retenue d'impôt»; c'est cette forme d'impôt qui fait l'objet du présent pourvoi. Les retenues d'impôt créent des problèmes immédiats puisqu'il en découle une possibilité que le contribuable soit assujéti à une double imposition à l'égard de toutes les opérations à l'étranger. Ce double assujettissement émane du fait que, lors d'une opération, le gouvernement du payeur peut imposer une retenue d'impôt, alors que le gouvernement du bénéficiaire peut, en même temps, imposer le revenu. Donc, en théorie, les opérations internationales pourraient être deux fois plus imposées que les opérations nationales, d'où le risque de décourager le commerce extérieur et les opérations transfrontalières.

48

In the case at bar, I underscore that there is no need to prevent double taxation because the U.S. has declined to tax Norsk's revenue. Although this does not affect Norsk's tax liability, the effect is still that Norsk is not required to pay any tax in the United States by virtue of the s. 883(a) exemption, this exemption arising by virtue of a reciprocal arrangement between the U.S. and the Bahamas, where Norsk is incorporated. Further, it is unclear whether the specific rental income at issue is even, independent of the exemption, subject to taxation in the U.S. because, pursuant to s. 864(c)(4) of the *Internal Revenue Code*, it might not be considered to be effectively connected with the conduct of Norsk's American trade or business. Allowing Norsk to benefit from the Convention in this case would actually lead to the avoidance of tax on the rental income because the liability for tax asserted by the Canadian authorities would be reduced notwithstanding that the United States chooses not to impose any tax thereon or does not even have the jurisdiction therefor.

Je souligne qu'en l'espèce il n'est pas nécessaire d'éviter la double imposition puisque les États-Unis ont décidé de ne pas imposer le revenu de Norsk. Bien que cela ne change rien à l'assujettissement fiscal de Norsk, il reste qu'elle n'est tenue de payer aucun impôt aux États-Unis en vertu de l'exonération prévue au par. 883(a), cette exonération étant le fruit d'une entente intervenue entre les États-Unis et les Bahamas, où Norsk a été constituée en personne morale. En outre, il n'est pas certain que le revenu de location en question soit même, indépendamment de l'exonération, assujéti à un impôt aux États-Unis puisque, conformément à l'al. 864(c)(4) de l'*Internal Revenue Code*, il pourrait ne pas être considéré comme étant effectivement relié à l'exploitation de l'entreprise ou du commerce américain de Norsk. Si on permettait à Norsk de bénéficier de la Convention en l'espèce, elle pourrait ainsi éviter tout impôt sur le revenu de location puisque l'assujettissement à l'impôt invoqué par les autorités canadiennes serait réduit en dépit du fait que les États-Unis ont choisi de ne pas imposer ce revenu ou n'ont même pas compétence à cet égard.

The goal of the Convention is not to permit companies incorporated in a third party country (the Bahamas) to benefit from a reduced tax liability on source income merely by virtue of dealing with a Canadian company through an office situated in the United States. As far as I can see it, if there were any tax convention that Norsk would be able to benefit from, it is that concluded between the U.S. and the Bahamas. There is no reason to assume that, in the context of this case, Canada entered into a treaty with the United States with a view to ceding its taxing authority to a jurisdiction that is a stranger to the Convention, namely the Bahamas. As mentioned earlier, the reason Norsk benefitted from the s. 883 U.S. *Internal Revenue Code* tax exemption was because it was incorporated in the Bahamas which grants an equivalent exemption to U.S. corporations. It seems to me that both Norsk and the respondent are seeking to minimize their tax liability by picking and choosing the international tax regimes most immediately beneficial to them. Although there is nothing improper with such behaviour, I certainly believe that it is not to be encouraged or promoted by judicial interpretation of existing agreements.

Nor do I believe it to have been within the intentions of the drafters of the Convention to permit a corporation (such as Norsk) who is liable for tax on a limited amount that is "sourced" to one of the contracting states — in this case only on income that is effectively connected to the United States — to avail itself of the benefits of the Convention even in respect of income which is not so connected and in respect of which the U.S. has no interest. Naturally, were Norsk to be a domestic corporation, it could properly benefit from the Convention since it would be subject to double taxation on the rental income in the U.S. (by virtue of its residency) as well as in Canada (by virtue of the "source" principle).

La Convention a pour objet d'éviter que les compagnies constituées en personne morale dans un pays tiers (les Bahamas) ne bénéficient d'un assujettissement réduit à l'impôt sur le revenu d'une source du seul fait qu'elles traitent avec une compagnie canadienne par l'intermédiaire d'un bureau situé aux États-Unis. Si je comprends bien, si Norsk pouvait bénéficier d'une convention fiscale, c'est bien de celle qui a été conclue entre les États-Unis et les Bahamas. Il n'y a aucune raison de présumer que, dans le contexte de la présente affaire, le Canada a conclu un traité avec les États-Unis dans le but de céder son pouvoir d'imposition à un ressort étranger à la Convention, à savoir les Bahamas. Comme je l'ai déjà mentionné, si Norsk a bénéficié de l'exonération d'impôt prévue à l'art. 883 de l'*Internal Revenue Code* des États-Unis, c'est parce qu'elle a été constituée en personne morale aux Bahamas, lequel pays accorde une exonération équivalente aux sociétés américaines. Il me semble que Norsk et l'intimée cherchent toutes deux à réduire au minimum leur assujettissement fiscal en choisissant les régimes internationaux qui leur sont le plus directement avantageux sur le plan fiscal. Bien que ce comportement n'ait rien de répréhensible, j'estime certainement qu'il ne doit pas être encouragé ni favorisé par l'interprétation judiciaire des ententes existantes.

Je ne crois pas non plus que les rédacteurs de la Convention aient voulu permettre à une société (comme Norsk) qui est redevable d'un impôt à l'égard d'un montant limité dont la source se trouve dans l'un des États contractants — en l'espèce, seul le revenu qui est effectivement relié aux États-Unis — de se prévaloir des bénéfices de la Convention même relativement au revenu qui n'est pas ainsi relié et à l'égard duquel les États-Unis n'ont aucun droit. Naturellement, si Norsk était une société à capitaux nationaux, elle pourrait à bon droit profiter de la Convention car elle serait alors assujettie à une double imposition relativement au revenu de location aux États-Unis (en raison de son lieu de résidence) et au Canada (en vertu du principe de la «source»).

51

The appellant submits that adopting the respondent's understanding of Article IV would lead to anomalous results and sets forth the following example:

Assume that . . . a foreign corporation is engaged in a trade or business in the United States and earns \$100 of "effectively connected income" (which is taxable in the U.S.) and \$1,000,000 of foreign source "non-connected income" (assume income from Canada) which is not taxable in the United States.

Pursuant to the Respondent's interpretation, [this corporation] would be considered to be a resident of the U.S. within the meaning of Article IV because it is liable to tax in the U.S. on the \$100. It would therefore be able to benefit from the *Convention* in respect of the \$1,000,000 even though the U.S. declines to tax that income. It is submitted that this was not intended by the contracting states, and that it would encourage enterprises to "treaty shop" by routing their income through a particular state in order to avail themselves of benefits that were designed to be given only to *residents* of the contracting states. [Emphasis in original.]

52

But the shortcomings to the respondent's interpretation go beyond the scenarios envisioned by the appellant. In fact, under the respondent's interpretation, a foreign corporation whose place of management is in the U.S. would be a resident of the U.S. for purposes of the Convention notwithstanding that such a corporation may not have any effectively connected income to the U.S. and hence no U.S. tax liability at all. I find this possibility to be highly undesirable. "Treaty shopping" might be encouraged in which enterprises could route their income through particular states in order to avail themselves of benefits that were designed to be given only to residents of the contracting states. This result would be patently contrary to the basis on which Canada ceded its jurisdiction to tax as the source country, namely that the U.S. as the resident country would tax the income. On this point, see also Richard G. Tremblay, "Crown Forest — Tax Treaty Interpretation Bonanza" (1994), 4 *Can. Curr. Tax* C41.

À l'aide de l'exemple suivant, l'appelante fait valoir que le sens que prête l'intimée à l'article IV donnerait lieu à des résultats anormaux:

[TRADUCTION] Supposons [qu'] [...] une société étrangère exploite un commerce ou une entreprise aux États-Unis et tire un «revenu effectivement relié» (qui est imposable aux États-Unis) de 100 \$ et un «revenu non relié» de source étrangère de 1 000 000 \$ (supposons un revenu provenant du Canada) qui n'est pas imposable aux États-Unis.

Suivant l'interprétation de l'intimée, [cette société] serait réputée être un résident des États-Unis au sens de l'article IV parce qu'elle y est assujettie à l'impôt à l'égard de la somme de 100 \$. Elle pourrait, par conséquent, bénéficier de la *Convention* relativement à la somme de 1 000 000 \$ même si les États-Unis refusaient d'imposer ce revenu. On prétend que ce n'était pas là l'intention des États contractants et que cela encouragerait ainsi les entreprises à se mettre à courir les traités en faisant passer leurs revenus par un État donné afin de se prévaloir de bénéfices destinés aux seuls *résidents* des États contractants. [En italique dans l'original.]

Les lacunes que présente l'interprétation donnée par l'intimée vont toutefois au-delà des scénarios envisagés par l'appelante. En fait, suivant l'interprétation de l'intimée, une société étrangère dont le siège de direction est aux États-Unis serait un résident des États-Unis aux fins de la Convention, même s'il se peut qu'elle n'ait pas un revenu effectivement relié aux États-Unis et qu'elle ne soit donc assujettie à aucun impôt aux États-Unis. Cette possibilité est, à mon avis, fort peu souhaitable. Cela pourrait encourager la «course aux traités» grâce auxquels des entreprises pourraient faire passer leurs revenus par certains États de manière à se prévaloir de bénéfices destinés aux seuls résidents des États contractants. Ce résultat serait manifestement contraire à la raison pour laquelle le Canada a cédé sa compétence en matière fiscale à titre de pays-source du revenu, à savoir que les États-Unis, à titre de pays de résidence, imposeraient ce revenu. À ce sujet, voir également Richard G. Tremblay, «Crown Forest — Tax Treaty Interpretation Bonanza» (1994), 4 *Can. Curr. Tax* C41.

The respondent replies by submitting that it is the appellant's interpretation of Article IV that would give rise to anomalous results. Most notably:

... if a United Kingdom corporation, the sole business of which for 50 years has been operating a Wyoming ranch, receives some passive income from Canada, it would not be considered a resident of the United States under the Appellant's interpretation simply because of its historic place of incorporation, even though all of its economic connections are with the United States.

I find this scenario far less troubling than the one proposed by the appellants. In the above situation, the mere incorporation of a company in the United States to which the passive income from Canada would flow would permit the taxpayer to benefit from the Convention.

I now turn to another set of extrinsic materials, other international taxation conventions and general models thereof, in order to help illustrate and illuminate the intentions of the parties to the *Canada-United States Income Tax Convention* (1980). Articles 31 and 32 of the *Vienna Convention on the Law of Treaties* (Can. T.S. 1980 No. 37) indicate that reference may be made to these types of extrinsic materials when interpreting international documents such as taxation conventions; see also *Hunter Douglas Ltd. v. The Queen*, 79 D.T.C. 5340, (F.C.T.D.), at pp. 5344-45, and *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation*, 90 A.T.C. 4717 (H.C. Aust.), at p. 4722.

Of high persuasive value in terms of defining the parameters of the *Canada-United States Income Tax Convention* (1980) is the *OECD Model Double Taxation Convention on Income and on Capital* (1963, re-enacted in 1977); Arnold and Edgar, eds., *Materials on Canadian Income Tax* (9th ed. 1990), at p. 208. As noted by the Court of Appeal, it served as the basis for the *Canada-United States Income Tax Convention* (1980) and also has world-wide recognition as a basic document of reference in the negotiation, application and interpretation of multilateral or bilateral tax

L'intimée réplique que c'est plutôt l'interprétation que l'appelante donne à l'article IV qui entraînerait des résultats anormaux. Plus précisément:

[TRADUCTION] ... si une société du Royaume-Uni, dont la seule activité a consisté, pendant 50 ans, à exploiter un ranch au Wyoming, recevait un revenu passif du Canada, elle ne serait pas considérée comme un résident des États-Unis suivant l'interprétation de l'appelante, simplement en raison du lieu de sa constitution en personne morale, bien que tous ses liens économiques soient avec les États-Unis.

Ce scénario me paraît beaucoup moins embarrassant que celui avancé par les appelants. Dans la situation susmentionnée, la simple constitution en personne morale aux États-Unis d'une compagnie qui recevrait un revenu passif du Canada permettrait au contribuable de bénéficier de la Convention.

Je passe maintenant à une autre série de documents extrinsèques, à d'autres conventions fiscales internationales et à leurs modèles généraux, pour illustrer et clarifier les intentions des parties à la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980). Suivant les art. 31 et 32 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* (R.T. Can. 1980 n° 37), on peut recourir à ce genre de documents extrinsèques pour interpréter des documents internationaux comme les conventions fiscales; voir également *Hunter Douglas Ltd. c. La Reine*, 79 D.T.C. 5340 (C.F. 1^{re} inst.), aux pp. 5344 et 5345, et *Thiel c. Federal Commissioner of Taxation*, 90 A.T.C. 4717 (H.C. Aust.), à la p. 4722.

Le *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune* de l'OCDE (1963, adopté de nouveau en 1977) est fort convaincant pour ce qui est de délimiter les paramètres de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980); Arnold et Edgar, dir., *Materials on Canadian Income Tax* (9^e éd. 1990), à la p. 208. Comme l'a signalé la Cour d'appel, ce modèle, reconnu mondialement comme un document de référence fondamental aux fins de la négociation, de l'application et de l'interprétation de conventions fiscales bilatérales ou multilatérales, a servi

conventions. Article 4, paragraph 1 of the OECD Convention reads as follows:

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature. But this term does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein. [Emphasis added.]

de base à la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980). L'article 4, paragraphe 1 du Modèle de convention de l'OCDE se lit ainsi:

1. Au sens de la présente Convention, l'expression «résident d'un État contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située. [Je souligne.]

56

The underscored sentence does not form part of Article IV of the *Canada-United States Income Tax Convention* (1980). Nevertheless, as I will discuss below, I reject the respondent's argument (accepted by Heald J.A.) that the failure to reproduce the second line of the OECD Model Convention residency definition in Article IV of the *Canada-United States Income Tax Convention* (1980) indicates a desire to permit even those only liable for source income to qualify as residents under the *Canada-United States Income Tax Convention* (1980). Consequently, I do not find that this omission indicates that the intention of the drafters of the Convention was to permit entities such as Norsk to benefit from "residency" status.

Le passage souligné n'a pas été repris dans l'article IV de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980). Néanmoins, comme je vais l'expliquer plus loin, je rejette l'argument de l'intimée (que le juge Heald de la Cour d'appel a retenu) voulant que l'omission de reprendre, à l'article IV de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980), la deuxième phrase de la définition du mot «résident», que l'on trouve dans le Modèle de convention de l'OCDE, traduit une volonté de permettre que même ceux qui ne sont assujettis qu'à l'impôt sur le revenu d'une source soient considérés comme des résidents au sens de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980). Par conséquent, je ne crois pas que cette omission traduise une intention des rédacteurs de la Convention de permettre à des entités comme Norsk de bénéficier de la qualité de «résident».

57

The Commentaries to the OECD Model Convention as well as academic sources indicate that generally the domestic laws of the contracting states employ residence to apply on "full-tax liability": paragraphs 3 and 8 to the Commentary to Article IV in Nathan Boidman, L. Frank Chopin and Alan W. Granwell, "Tax Effects for Canadians of the New U.S. Code and Treaty Residency Rules (Part Two)" (1985), 14 *Tax Mgmt. Int'l J.* 183, at pp. 184-85. So, too, does the American Law Institute, *Federal Income Tax Project — International Aspects of United States Income Taxation II — Proposals on United States Income Tax Treaties* (1992), at pp. 127-28:

Les commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE de même que les auteurs indiquent qu'en général les lois nationales des États contractants ont recours à la résidence pour créer un «assujettissement intégral à l'impôt»: les paragraphes 3 et 8 du commentaire sur l'article IV; Nathan Boidman, L. Frank Chopin et Alan W. Granwell, «Tax Effects for Canadians of the New U.S. Code and Treaty Residency Rules (Part Two)» (1985), 14 *Tax Mgmt. Int'l J.* 183, aux pp. 184 et 185. Il en est de même de l'American Law Institute, *Federal Income Tax Project — International Aspects of United States Income Taxation II — Proposals on United States Income Tax Treaties* (1992), aux pp. 127 et 128:

Under the prevailing practice, a country entering into an income tax treaty extends the benefits of the treaty to a person or entity that is a "resident of (the other) Contracting State". "Residence", in turn, is defined in terms of taxing jurisdiction. A person or entity is considered resident in a country if that country asserts an unlimited right to tax his or its income — that is, a right based upon the taxpayer's personal connection with the country (as opposed to the source of the income or other income- or asset-related factors). The test of residence requires that the person or entity claiming treaty benefits be "fully taxable" in the residence country, in the sense of being fully subject to its plenary taxing jurisdiction.

Full tax liability is not satisfied in a case where an entity is liable to tax in a jurisdiction only on a part of its income.

The authority for the proposition that only those who are liable to tax on their world-wide income can be justifiably considered residents for the purposes of international taxation conventions is found in the first sentence in Article 4 of the OECD Model Convention and the absence of the second sentence in the *Canada-United States Income Tax Convention (1980)* does not detract therefrom. This is because the second sentence is relevant to a situation in which a person is considered a resident under domestic law but where that person, by reason of a special privilege, nevertheless is not subject to tax on the basis of world-wide income. Paragraph 8 of the Commentary on Article 4 of the OECD Model Convention addresses this point:

In accordance with the provisions of the second sentence of paragraph 1, however, a person is not to be considered a "resident of a Contracting State" in the sense of the Convention if, although not domiciled in that State, he is considered to be a resident according to the domestic laws but is subject only to a taxation limited to the income from sources in that State or to capital situated in that State. That situation exists in some States in relation to individuals, e.g. in the case of a foreign diplomatic and consular staff serving in their territory.

[TRADUCTION] Selon la pratique actuelle, le pays qui conclut un traité fiscal étend les bénéfices de ce traité à la personne ou à l'entité qui est un «résident de l'(autre) État contractant». La «résidence», quant à elle, est déterminée en fonction de la compétence en matière fiscale. La personne ou l'entité est considérée comme étant un résident d'un pays si celui-ci fait valoir un droit absolu d'imposer son revenu — à savoir un droit fondé sur les liens personnels du contribuable avec le pays (par opposition à la source du revenu ou à d'autres facteurs se rapportant au revenu ou aux avoirs). Le critère de la résidence requiert que la personne ou l'entité qui prétend aux bénéfices du traité soit «soumise à une imposition intégrale» dans le pays de résidence, c'est-à-dire qu'elle soit entièrement assujettie à sa compétence absolue en matière fiscale.

Il n'y a pas assujettissement intégral à l'impôt lorsque l'entité est, dans un ressort, assujettie à un impôt sur une partie seulement de son revenu.

La proposition voulant que seuls ceux qui sont assujettis à l'impôt sur leurs revenus mondiaux puissent légitimement être considérés comme des résidents aux fins des conventions fiscales internationales trouve appui dans la première phrase de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, et l'absence de la seconde phrase dans la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980)* n'y change rien. Il en est ainsi parce que la seconde phrase est pertinente relativement à une situation où une personne est considérée comme un résident en vertu du droit national, mais où, en raison d'un privilège spécial, cette personne n'est malgré tout assujettie à aucun impôt sur ses revenus mondiaux. Le paragraphe 8 du commentaire de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE aborde cette question:

Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1, n'est cependant pas considérée comme «résident d'un État contractant», au sens de la Convention, la personne qui, bien que non domiciliée dans cet État, est regardée comme résident par la législation interne et n'est soumise qu'à une imposition limitée aux revenus dont la source est située dans cet État ou à la fortune qui y est située. Cette situation se rencontre dans certains États à l'égard de personnes physiques, notamment les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires étrangers en service sur leur territoire.

59

In support of its submission that the second sentence of the OECD Model Convention Article 4 was omitted from Article IV of the *Canada-United States Income Tax Convention (1980)* because it simply was not required in the context of the Canadian and U.S. taxation systems, the appellant relies upon B. P. Dwyer and J. C. Ross ("Canada — Recent Cases Concerning Withholding Tax" (1992), 19 *Tax Plan. Int'l Rev.* 29 (a case-comment on the Federal Court Trial Division decision)). At page 30 and footnote 19 of this comment, these authors conclude:

The court's approach implies that a person taxed by a particular country solely on a source basis can be considered to be a resident of that country for treaty purposes. This was apparently not Canada's view when it subscribed without reservation to the portion of the Commentary to the OECD Model Treaty that equates the "state of residence" with the state that imposes comprehensive tax liability.

It may be questioned whether the omission of the second sentence of the residence definition in the Canada-U.S. treaty makes this agreement substantively different from the OECD Model, on the facts of *Crown Forest*. . . . There is no indication in the commentary to the 1977 OECD Model Treaty that the addition of the second sentence, which was not found in the 1963 OECD Model, was intended to affect the position of a person not viewed as a resident by the domestic law of the taxing state. . . . The 1977 Commentary and later OECD Reports make it clear that the change was intended to address the position of a person viewed as a resident by the domestic law of the taxing state (e.g., by reason of an attachment such as residence or place of management), but who, by reason of special privileges (diplomatic personnel, base companies, etc.) was not subject to worldwide taxation by the state. . . . Canada did not need a provision like the second sentence, because its legislation generally does not include such source-taxation privileges.

60

I would also refer to Victor Peters, "Resident (Article 4)", *Special Seminar on Analysis of*

À l'appui de sa prétention que la seconde phrase de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE a été omise de l'article IV de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980)* parce qu'elle n'était simplement pas nécessaire dans le contexte des régimes fiscaux canadiens et américains, l'appelante invoque B. P. Dwyer and J. C. Ross («Canada — Recent Cases Concerning Withholding Tax» (1992), 19 *Tax Plan. Int'l Rev.* 29 (un commentaire de la décision de la Cour fédérale, Section de première instance)). À la page 30 et à la note de renvoi 19 de ce commentaire, ces auteurs concluent:

[TRADUCTION] La position de la cour implique qu'une personne dont l'assujettissement fiscal dans un pays repose uniquement sur la source peut être considérée comme un résident de ce pays aux fins d'un traité. Cela n'était apparemment pas l'opinion du Canada lorsqu'il a souscrit sans réserve à la partie du commentaire du Modèle de convention de l'OCDE qui assimile l'«État de résidence» à l'État qui prescrit un assujettissement complet à l'impôt.

On peut se demander si l'omission de la seconde phrase de la définition de «résident» dans le traité Canada-États-Unis rend cette entente sensiblement différente du modèle de l'OCDE, d'après les faits de *Crown Forest*. [...] Rien n'indique, dans le commentaire du modèle de convention de 1977 de l'OCDE, que l'ajout de la seconde phrase, qui ne figurait pas dans le modèle de 1963 de l'OCDE, était destiné à changer la situation de la personne qui n'est pas considérée comme un résident par le droit national de l'État qui assujettit à l'impôt [...]. Suivant le commentaire de 1977 et les rapports publiés subséquemment par l'OCDE, il est clair que le changement devait toucher la situation de la personne considérée comme étant un résident par la loi nationale de l'État qui assujettit à l'impôt (par exemple, en raison d'un lien comme la résidence ou le siège de direction), mais dont les revenus mondiaux ne sont pas assujettis à l'impôt dans cet État, en raison de privilèges spéciaux (personnel diplomatique, compagnies relais). [...] Le Canada n'avait pas besoin d'une disposition comme la seconde phrase parce que sa loi en général n'inclut pas de tels privilèges d'imposition fondée sur la source.

Je mentionnerais également Victor Peters, «Resident (Article 4)», *Special Seminar on Analy-*

Canada's Tax Conventions and Comparison to the O.E.C.D. Model Double Taxation Convention (1979). Mr. Peters concludes at p. 49 that "in virtually any case in which [one] might wish to qualify for some sort of tax relief pursuant to a provision of the Model Treaty, [one] will first have to be able to qualify thereunder as a resident of at least one of the Contracting States".

Had this second sentence been included in the *Canada-United States Income Tax Convention* (1980) it would only have applied to exclude from the definition of a "resident" a domestic corporation if it were only subject to source-based taxation in the United States. Since (as shall be further discussed *infra*) under U.S. law all domestic corporations are taxed on world-wide income, the second sentence was simply not required in the Convention.

The OECD Model Convention is not the only international agreement worthy of consideration as an extrinsic material. I also draw from the U.N. Model Convention. Article IV of this convention does not contain the "second sentence" but, in the Commentary thereto, recognizes that, in order for a person to be a "resident of a Contracting State", that person must be liable to tax in that state on world-wide income. See also the *Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the People's Republic of China for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion with respect to Taxes on Income* (done at Beijing, April 30, 1984). In this connection, I find persuasive the submission that only those corporations that are liable to taxation for the full amount of their world-wide income meet the definition of "resident" in the *Canada-United States Income Tax Convention* (1980). This appears to me to be the intention of the contracting parties.

Moreover, as noted by La Forest J. in *Thomson v. Thomson*, [1994] 3 S.C.R. 551, at p. 578:

sis of Canada's Tax Conventions and Comparison to the O.E.C.D. Model Double Taxation Convention (1979). Monsieur Peters conclut, à la p. 49, que [TRADUCTION] «dans presque tous les cas où [on] pourrait souhaiter être admissible à un quelconque allègement fiscal en application d'une disposition du Modèle de convention, [on] devra d'abord pouvoir être considéré, sous son régime, comme un résident d'au moins un des États contractants».

Si cette seconde phrase avait été incluse dans la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980), elle n'aurait été appliquée que pour exclure de la définition de «résident» la société à capitaux nationaux qui, aux États-Unis, n'est assujettie qu'à l'impôt fondé sur la source. Puisque (comme nous le verrons plus loin), suivant la loi américaine, toutes les sociétés à capitaux nationaux voient leur revenus mondiaux imposés, la seconde phrase n'était simplement pas requise dans la Convention.

Le Modèle de convention de l'OCDE n'est pas la seule convention internationale qui vaut la peine d'être examinée à titre de document extrinsèque. Je me reporte également au Modèle de convention des Nations Unies, dont l'article IV ne contient pas la «seconde phrase», mais où, dans le commentaire y relatif, on reconnaît que, pour qu'une personne soit un «résident d'un État contractant», elle doit être assujettie, dans cet État, à l'impôt sur ses revenus mondiaux. Voir également l'*Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the People's Republic of China for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion with respect to Taxes on Income* (signé à Peking le 30 avril 1984). À cet égard, j'estime convaincante la prétention que seules les sociétés qui sont assujetties à l'impôt sur la totalité de leurs revenus mondiaux satisfont à la définition de «résident» contenue dans la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980). Cela me paraît être l'intention des parties contractantes.

De plus, comme l'a noté le juge La Forest dans l'arrêt *Thomson c. Thomson*, [1994] 3 R.C.S. 551, à la p. 578:

It would be odd if in construing an international treaty to which the legislature has attempted to give effect, the treaty were not interpreted in the manner in which the state parties to the treaty must have intended.

This is also the view in American jurisprudence. The Supreme Court of the United States, in *Sumitomo Shoji America, Inc. v. Avagliano*, 457 U.S. 176 (1982), at pp. 184-85, held that "[a]lthough not conclusive, the meaning attributed to treaty provisions by the Government agencies charged with their negotiation and enforcement is entitled to great weight".

Il serait étrange qu'un traité international auquel la législature a tenté de donner effet ne soit pas interprété dans le sens que les États parties au traité doivent avoir souhaité.

C'est également l'opinion qui se dégage de la jurisprudence américaine. La Cour suprême des États-Unis, dans *Sumitomo Shoji America, Inc. c. Avagliano*, 457 U.S. 176 (1982), aux pp. 184 et 185, a conclu que [TRADUCTION] «[b]ien que non concluant, le sens que prêtent aux dispositions des traités les organismes gouvernementaux chargés de leur négociation et de leur application a le droit de se voir accorder une grande valeur».

64

I am sensitive to the fact that limiting residence to those taxed only on world-wide income effectively narrows the benefits of the Convention (in so far as American companies are concerned) only to entities actually incorporated in the United States. After all, "foreign corporations" (i.e., those not incorporated in the United States) remain liable only for their U.S. source income. This was a concern of Heald J.A., at p. 6113. For my part, I see nothing fundamentally unjust with the situation where, owing to the nature of U.S. tax legislation, the Convention would be limited to those who actually incorporated in the U.S. (i.e., those who are actually American residents). After all, why should entities not regarded as "residents" by a contracting state be regarded as residents of that state for the purposes of the Convention? Article I of the Convention specifically states that it is generally applicable to persons who are "residents of one or both of the Contracting States"; see also the *Technical Explanation of United States-Canada Income Tax Convention, 1980* which, with respect to Article IV, notes at p. 1349: "Article IV provides a detailed definition of the term 'resident of a Contracting State'. The definition begins with a person's liability to tax as a resident under the respective taxation laws of the Contracting States." I do not really see anything "tautological" (as alleged by the respondent) about grounding residency under the Convention in actual residency in one of the contracting parties according to that party's domestic legislation. As noted by the appellant, the Convention was not intended to allow entities to achieve a higher status of resi-

Je suis conscient du fait de limiter la qualité de résident aux seules personnes dont les revenus mondiaux sont imposés restreint effectivement les bénéfices de la Convention (dans la mesure où les compagnies américaines sont concernées) aux seules entités qui sont bel et bien constituées en personne morale aux États-Unis. Après tout, les «sociétés étrangères» (c.-à-d. celles non constituées en personne morale aux États-Unis) demeurent assujetties à l'impôt sur leurs revenus de source américaine uniquement. C'était là une préoccupation du juge Heald de la Cour d'appel (à la p. 6113). Pour ma part, je ne vois rien de fondamentalement injuste dans la situation où, en raison des lois fiscales américaines, la Convention serait restreinte aux sociétés effectivement constituées en personne morale aux États-Unis (c.-à-d. celles qui sont réellement des résidents américains). Après tout, pourquoi des entités qui ne sont pas considérées comme des «résidents» par un État contractant devraient-elles être considérées comme des résidents de cet État aux fins de la Convention? L'article I de la Convention précise qu'elle s'applique d'une façon générale aux personnes qui sont des «résidents d'un État contractant ou des deux États contractants»; voir également la *Technical Explanation of United States-Canada Income Tax Convention, 1980* qui souligne, à l'égard de l'article IV, à la p. 1349: [TRADUCTION] «L'article IV donne une définition détaillée de l'expression «résident d'un État contractant». La définition commence par l'assujettissement fiscal d'une personne en sa qualité de résident au sens des lois fiscales respectives des États contractants.» Je ne vois

dence under its terms than would be available at domestic law.

The intervener makes several informative submissions that support the conclusion that it was expressly intended by the United States to have residence under the Convention determined (for its part) only by place of incorporation. It is noted that Article 4, paragraph 1 of the OECD Model Convention does not contain "place of incorporation" as grounds for residence. However, recognizing that "place of incorporation" is the only criterion that has any relevance to the determination of world-wide tax liability under U.S. law, the U.S. entered a reservation to Article 4, paragraph 1 for the right to use "place of incorporation" as an indicator of residence. However, in order to preserve overall conformity with the OECD Model Convention, the decision was taken not to remove the other OECD criteria from Article IV, paragraph 1. Nevertheless, the term "place of incorporation" is the only term in Article IV, paragraph 1 that governs the determination of the residence of a corporation in the United States for purposes of its tax conventions.

It is for this reason that the trial judge's rhetorical conclusion, at p. 6310, ("if the negotiators of the Convention meant to exclude foreign corporations in the U.S., like Norsk, from the status of "resident of a Contracting State" (i.e., the U.S.A.) one wonders why they simply did not write into the Convention exactly what they allegedly meant to say") must be rejected. The extrinsic materials reveal that such explicit "writing-in" was simply not necessary. This analysis helps further rebut the respondent's other submission that, since in its tax treaties with other nations the U.S. has chosen to utilize more restrictive language in terms of the definition of "resident", the intention of the U.S. in

vraiment rien de «tautologique» (comme le soutient l'intimée) dans le fait de fonder le lieu de résidence au sens de la Convention sur le lieu de résidence véritable dans l'une des parties contractantes suivant la loi nationale de cette partie. Comme l'a souligné l'appelante, la Convention n'était pas destinée à permettre aux entités d'atteindre un statut de résidence supérieur à celui dont elles pouvaient bénéficier selon la loi nationale.

L'intervenant avance plusieurs arguments instructifs à l'appui de la conclusion que les États-Unis ont voulu expressément que la résidence au sens de la Convention soit déterminée (pour leur part) uniquement en fonction du lieu de constitution en personne morale. On souligne que l'article 4, paragraphe 1 du Modèle de convention de l'OCDE ne fait pas du «lieu de constitution» un critère de résidence. Toutefois, reconnaissant que le «lieu de constitution» est le seul critère pertinent pour déterminer l'assujettissement à l'impôt sur le revenu mondial en droit américain, les États-Unis ont inscrit une réserve à l'article 4, paragraphe 1 quant au droit d'utiliser le «lieu de constitution» comme un indice de résidence. Toutefois, pour préserver la conformité globale avec le Modèle de convention de l'OCDE, on a pris la décision de ne pas supprimer de l'article IV, paragraphe 1 les autres critères de l'OCDE. Néanmoins, l'expression «lieu de constitution» est, dans l'article IV, paragraphe 1, la seule qui régit la détermination de la résidence d'une société aux États-Unis aux fins des conventions fiscales de ce pays.

C'est pour cette raison qu'il faut rejeter la conclusion rhétorique que le juge de première instance tire, à la p. 6310 («si les négociateurs de la Convention envisageaient d'exclure les sociétés étrangères situées aux États-Unis, comme Norsk, du statut de «résident d'un État contractant» (c'est-à-dire les États-Unis), pourquoi n'ont-ils tout simplement pas inscrit dans la Convention exactement ce qu'ils voulaient censément dire»). Les documents extrinsèques révèlent qu'il n'était tout simplement pas nécessaire de l'inscrire explicitement. Cette analyse aide également à réfuter un autre argument de l'intimée, suivant lequel, puisque les États-Unis ont choisi d'utiliser des termes plus restrictifs dans

its agreement with Canada was not to limit the benefit of the Convention solely to those liable to taxation on world-wide income.

67 In sum, the intentions of the drafters of the Convention and the other extrinsic materials demonstrate that Norsk is not a resident under the Convention.

VI. Conclusions and Disposition

68 My conclusions may be summarized as follows:

1. The basis of Norsk's liability for taxation in the United States emanates from the fact that it conducts a trade or business which is effectively connected with the United States and has income arising from that business which is also effectively connected with the United States. Although the fact that its "place of management" is located in the United States is one factor contributing to the finding that its trade or business is connected with the United States, it does not constitute the basis for Norsk's tax liability in the first place. A factual proposition which merely informs domestic tax liability cannot constitute a residency criterion under the Convention.
2. As such, the only way for Norsk to benefit from residency status under the Convention is if source taxation on a business effectively connected with the contracting party constitutes a criterion similar to the other enumerated criteria in Article IV (residence, place of management, place of incorporation, domicile). It is not similar, since all of the other criteria constitute grounds for taxation on world-wide income, not just source income.
3. The parties to the Convention intended only that persons who were resident in one of the contracting states and liable to tax in one of the contracting states on their "world-wide income" be considered "residents" for purposes of the Convention.

la définition de «résident» que l'on trouve dans les traités fiscaux qu'ils ont conclus avec d'autres nations, ils n'avaient pas l'intention, dans l'entente conclue avec le Canada, de restreindre le bénéfice de la Convention à ceux qui sont assujettis à l'impôt sur leurs revenus mondiaux.

Bref, l'intention des rédacteurs de la Convention et les autres documents extrinsèques démontrent que Norsk n'est pas un résident au sens de la Convention.

VI. Conclusions et dispositif

Mes conclusions peuvent se résumer ainsi:

1. L'assujettissement fiscal de Norsk aux États-Unis découle du fait qu'elle exploite une entreprise ou un commerce qui est effectivement relié aux États-Unis et en tire un revenu qui est également effectivement relié aux États-Unis. Bien que le fait que son «siège de direction» soit situé aux États-Unis permette de conclure que son entreprise ou son commerce est relié aux États-Unis, il ne constitue pas, au départ, le motif de l'assujettissement fiscal de Norsk. Une proposition factuelle qui ne fait que sous-tendre l'assujettissement à l'impôt national ne saurait constituer un critère de résidence sous le régime de la Convention.
2. Par conséquent, Norsk ne pourra bénéficier de la qualité de résident au sens de la Convention que si l'imposition, fondée sur la source, d'une entreprise effectivement reliée à la partie contractante constitue un critère analogue aux autres critères énumérés à l'article IV (résidence, siège de direction, lieu de constitution, domicile). Il n'est pas analogue puisque tous les autres critères constituent des motifs d'imposition de revenu mondial, et non seulement d'imposition fondée sur la source.
3. Les parties à la Convention voulaient seulement que les résidents de l'un des États contractants, qui, dans l'un des États contractants, sont assujettis à l'impôt sur leurs «revenus mondiaux», soient considérés comme des «résidents» aux fins de la Convention.

4. Norsk is thus not a "resident" of the United States for the purposes of Article IV of the *Canada-United States Income Tax Convention* (1980).

As a result, the courts below erred in limiting Crown Forest's non-resident withholding tax to 10 percent instead of 25 percent. Consequently, I would allow the appeal with costs throughout, set aside the judgment of the Federal Court of Appeal, and in substitution therefor restore the Minister's assessment of 25 percent withholding tax required of Crown Forest on rental payments to Norsk for the taxation years in question.

Appeal allowed.

Solicitor for the appellant: John C. Tait, Ottawa.

Solicitors for the respondent: Thorsteinssons, Vancouver.

Solicitors for the intervenor: Gowling, Strathy & Henderson, Ottawa.

4. Norsk n'est donc pas un «résident» des États-Unis aux fins de l'article IV de la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts* (1980).

En conséquence, les tribunaux d'instance inférieure ont commis une erreur en fixant la retenue d'impôt de non-résident de Crown Forest à 10 pour 100 au lieu de 25 pour 100. Je suis donc d'avis d'accueillir le pourvoi avec dépens dans toutes les cours, d'annuler l'arrêt de la Cour d'appel fédérale et de rétablir la retenue d'impôt de 25 pour 100 fixée par le Ministre, que Crown Forest doit retenir sur les loyers versés à Norsk pour les années d'imposition en question.

Pourvoi accueilli.

Procureur de l'appelante: John C. Tait, Ottawa.

Procureurs de l'intimée: Thorsteinssons, Vancouver.

Procureurs de l'intervenant: Gowling, Strathy & Henderson, Ottawa.