

Lea-Don Canada Limited *Appellant*;

and

The Minister of National Revenue *Respondent*.

1970: June 4; 1970: June 26.

Present: Abbott, Hall, Spence, Pigeon and Laskin JJ.

ON APPEAL FROM THE EXCHEQUER COURT
OF CANADA

Taxation—Income tax—Capital cost allowance—Inadequate consideration—Depreciable property—Sale of aircraft to non-resident parent company in transaction not at arm's length—Aircraft not depreciable property in hands of parent company—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 17(2), (7), 20(4), 106, 108, 110, 139(1)(av)—Income Tax Regulations, s. 1100(2).

Nassau Leasings Ltd. owned an aircraft which it leased to the appellant, a corporation with which it was not dealing at arm's length. Both corporations were residents of Canada and were subsidiaries of a parent company, a resident of the Bahamas and not carrying on business in Canada. In 1963, Nassau sold the aircraft to the parent company for \$615,500. At that time, the undepreciated capital cost of the aircraft to Nassau was \$676,088.32. Nassau deducted this difference in computing its income for 1963 under s. 1100(2) of the *Income Tax Regulations*. The appellant leased the aircraft from the parent company and, in paying the rent, deducted and remitted to the respondent the withholding tax imposed under Part III of the *Income Tax Act*. In November 1963, the parent company sold the aircraft in an arm's length transaction for \$892,000.

The respondent, in assessing Nassau for 1963, did so on the basis that Nassau had sold the aircraft to a person with whom it was not dealing at arm's length and that by virtue of s. 17(2) of the *Income Tax Act* the proceeds of disposition were the fair market value of the aircraft which the Minister put at \$915,500. The question submitted to the Exchequer Court was whether s. 20(4) of the Act was applicable to determine the capital cost of the property to the parent company. The Exchequer Court answered the question in the negative. The

Lea-Don Canada Limited *Appelante*;

et

Le Ministre du Revenu National *Intimé*.

1970: le 4 juin; 1970: le 26 juin.

Présents: Les Juges Abbott, Hall, Spence, Pigeon et Laskin.

EN APPEL DE LA COUR DE L'ÉCHIQUIER
DU CANADA

Revenu—Impôt sur le revenu—Allocation du coût en capital—Considération insuffisante—Bien susceptible de dépréciation—Vente d'un avion à une compagnie mère ne résidant pas au Canada—Transaction dans laquelle on ne traitait pas à distance—Avion n'est pas un bien susceptible de dépréciation entre les mains de la compagnie mère—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 17(2), (7), 20(4), 106, 108, 110, 139(1)(av)—Règlements de l'impôt sur le revenu, art. 1100(2).

Nassau Leasings Ltd. était propriétaire d'un avion qu'elle louait à l'appelante, une compagnie avec laquelle elle ne traitait pas à distance. Ces deux compagnies résidaient au Canada et étaient des filiales d'une compagnie mère résidant aux Bahamas et qui ne faisait pas affaires au Canada. En 1963, Nassau a vendu l'avion à la compagnie mère pour une somme de \$615,500. A cette époque, le coût en capital non déprécié de l'avion était de \$676,088.32 pour Nassau. Dans le calcul de son revenu pour l'année 1963, Nassau a déduit cette différence en vertu du par. (2) de l'art. 1100 des *Règlements de l'impôt sur le revenu*. L'appelante a loué l'avion de la compagnie mère et, en s'acquittant du loyer, elle a déduit et remis à l'intimé la retenue d'impôt prévue à la Partie III de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En novembre 1963, la compagnie mère a vendu l'avion à une compagnie avec laquelle elle traitait à distance au prix de \$892,000.

En cotisant Nassau, l'intimé s'est basé sur le fait que Nassau avait vendu l'avion à une personne avec laquelle elle ne traitait pas à distance et qu'en vertu du par. (2) de l'art. 17 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le produit de la disposition était la juste valeur marchande de l'avion, que le Ministre a évalué à \$915,500. La question soumise à la Cour de l'Échiquier était de savoir si le par. (4) de l'art. 20 de la Loi s'applique en vue de déterminer ce que les biens coûtent en capital à la compagnie mère. La Cour de l'Échiquier a répondu négative-

Court found that the parent company being a non-resident, a computation of its Canadian income was neither necessary nor relevant and further that in its hands the aircraft was not "depreciable property" because, under the Regulations, a capital cost allowance can be claimed by non-residents only if carrying on business in Canada or if receiving income from property within s. 110 of the Act. Nassau has been wound up and the right to appeal was vested in the appellant.

Held: The appeal should be dismissed.

Section 20(4) is concerned with taxpayers entitled to a deduction, not with persons who are not subject to assessment under Part I. A non-resident not carrying on business in Canada is not a person entitled to such a deduction and therefore s. 20(4) cannot properly be said to be applicable to him.

The subsidiary argument that the parent company must be considered a taxpayer because the withholding tax was deducted and remitted to the respondent, is also untenable. The withholding tax provided for by s. 106 of the Act is a tax on gross receipts in Canada by a resident for a non-resident and does not constitute the non-resident a taxpayer within the meaning of s. 20(4).

APPEAL from a judgment of Cattanach J. of the Exchequer Court of Canada¹, in an income tax matter. Appeal dismissed.

S. E. Edwards, Q.C., and J. M. Bradley, for the appellant.

G. W. Ainslie, Q.C., and J. J. Gilliland, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

HALL J.—The appellant was incorporated under the name "Geo. W. Crothers Limited" on the 14th day of June 1934, by Letters Patent pursuant to the provisions of *The Companies Act*, R.S.C. 1927, c. 27. By Supplementary Letters Patent dated the 10th day of November 1966, the

ment à cette question. La Cour a conclu que la compagnie mère ne résidant pas au Canada, il n'était ni nécessaire ni pertinent de calculer son revenu canadien et que, de plus, l'avion ne constituait pas «un bien susceptible de dépréciation» parce que, en vertu du Règlement, ceux qui ne résident pas au Canada ne peuvent réclamer une allocation du coût en capital que s'ils y exercent des affaires ou gagnent un revenu provenant de biens visés par l'art. 110 de la Loi. Nassau a été dissoute et une ordonnance a accordé à l'appelante le droit d'interjeter appel.

Arrêt: L'appel doit être rejeté.

Le paragraphe (4) de l'art. 20 vise les contribuables qui ont droit à une déduction et non les personnes qui ne sont pas assujetties à la cotisation en vertu de la Partie I. Celui qui ne réside pas au Canada et qui n'y fait pas affaires n'est pas une personne qui a droit à une telle déduction; donc, on ne saurait à proprement parler, dire que le par. (4) de l'art. 20 s'applique à lui.

On ne peut davantage admettre l'argument subsidiaire à l'effet que la compagnie mère doit être considérée comme un contribuable parce que l'impôt retenu était déduit et remis à l'intimé. La retenue d'impôt prévue à l'art. 106 de la Loi est un impôt sur les recettes brutes perçues au Canada par une personne qui y réside pour le compte d'une personne qui n'y réside pas et elle ne fait pas de cette dernière un contribuable au sens du par. (4) de l'art. 20.

APPEL d'un jugement du Juge Cattanach de la Cour de l'Échiquier du Canada¹, en matière d'impôt sur le revenu. Appel rejeté.

S. E. Edwards, c.r., et J. M. Bradley, pour l'appelante.

G. W. Ainslie, c.r., et J. J. Gilliland, pour l'intimé.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE HALL—L'appelante a été constituée sous le nom de «George W. Crothers Limited», le 14 juin 1934, par lettres patentes conformément aux dispositions de la *Loi sur les compagnies*, S.R.C. 1927, c. 27. Des lettres patentes supplémentaires, datées du 10 novembre 1966,

¹ [1969] 1 Ex. C.R. 594, [1969] C.T.C. 85, 69 D.T.C. 5142.

¹ [1969] 1 R.C. de l'É. 594, [1969] C.T.C. 85, 69 D.T.C. 5142.

appellant's name was changed to "Lea-Don Canada Limited". Nassau Leasings Limited (hereinafter referred to as "Nassau") was incorporated on the 25th day of January 1960 by Letters Patent pursuant to the provisions of *The Corporations Act*, 1953 (Ont.), c. 19. At all times material to this appeal the issued shares of both the appellant and Nassau were beneficially owned by Lea-Don Corporation Limited (hereinafter referred to as the "Parent Company") a corporation incorporated under the laws of the Bahama Islands. Nassau has been wound up. By an Order of the Supreme Court of Ontario, the right to appeal from any assessment against Nassau after November 16, 1964, under the *Income Tax Act* was vested in the appellant.

This Parent Company did not carry on business in Canada nor was it a resident of Canada. It was a resident of the Bahamas. Both Nassau and the appellant company were corporations which did not deal with each other at arm's length. Nassau was a resident of Canada and carried on the business of leasing to the appellant an aircraft at a monthly rental of \$14,000 which Nassau had acquired in 1960 at a capital cost of \$786,232.17. During 1961 and 1962 Nassau modified the interior and installed new radio and electronic equipment at an additional cost of approximately \$218,500, making the total capital cost to Nassau \$1,004,732.17. This rental arrangement continued from 1960 until May 1963. On June 12, 1963, Nassau sold the aircraft to the Parent Company for \$615,500. At the time of the sale, the undepreciated capital cost of the aircraft to Nassau was \$676,088.32.

The Parent Company acquired the aircraft subject to the lease to the appellant. The appellant, in paying the rent due to the Parent Company, deducted and remitted to the respondent the withholding tax imposed under Part III of the *Income Tax Act*.

On November 1, 1963, the Parent Company sold the aircraft to Denison Mines Limited for \$892,000.

Nassau, in computing its income for the fiscal year ending June 28, 1963, deducted the sum

ont changé le nom de l'appelante en celui de «Lea-Don Canada Limited». Nassau Leasings Limited (ci-après appelée «Nassau») a été constituée le 25 janvier 1960, par lettres patentes délivrées conformément aux dispositions de *The Corporations Act*, 1953 Statuts de l'Ontario, c. 19. Durant toute la période qui nous concerne ici, les actions émises de l'appelante et de Nassau appartenaient à Lea-Don Corporation Limited (ci-après appelée la «compagnie mère»), une compagnie constituée en vertu des lois des Îles Bahamas. Nassau a été dissoute. Une ordonnance de la Cour suprême d'Ontario a accordé à l'appelante le droit d'interjeter appel de toute cotisation faite à l'égard de Nassau en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, après le 16 novembre 1964.

La compagnie mère ne faisait pas affaires au Canada; elle ne résidait pas au Canada non plus, mais aux Bahamas. Nassau et la compagnie appelante étaient toutes deux des compagnies qui ne traitaient pas l'une avec l'autre à distance. Nassau résidait au Canada et s'occupait de louer à l'appelante un avion, au loyer mensuel de \$14,000; Nassau s'était portée acquéreur de cet avion en 1960 au coût en capital de \$786,232.17. Au cours des années 1961 et 1962, Nassau en a modifié l'intérieur et y a installé un nouveau radio et un nouvel équipement électronique, au coût additionnel d'environ \$218,500, ce qui portait à \$1,004,732.17 le coût en capital total pour Nassau. Cette entente relative à la location a duré de 1960 à mai 1963. Le 12 juin 1963, Nassau a vendu l'avion à la compagnie mère pour une somme de \$615,500. A l'époque de la vente, le coût en capital non déprécié de l'avion était de \$676,088.32 pour Nassau.

La compagnie mère s'est portée acquéreur de l'avion à charge du bail conclu avec l'appelante. En s'acquittant du loyer dû à la compagnie mère, l'appelante déduisait et remettait à l'intimé la retenue d'impôt prévue à la Partie III de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Le 1^{er} novembre 1963, la compagnie mère a vendu l'avion à Denison Mines Limited au prix de \$892,000.

Dans le calcul de son revenu pour l'année fiscale se terminant le 28 juin 1963, Nassau a dé-

of \$60,588.32, claiming that since it had sold the aircraft for a price less than the undepreciated capital cost and had on hand no depreciable property in Class 16 it was entitled to deduct under subs. (2) of s. 1100 of the *Income Tax Regulations* the amount "that would otherwise be the undepreciated capital cost to him of property of that class at the expiration of the taxation year."

The respondent, in assessing Nassau, did so on the basis that Nassau had sold the aircraft to a person with whom it was not dealing at arm's length and that by virtue of s. 17(2) of the *Income Tax Act* the proceeds of disposition were the fair market value of the aircraft which the Minister put at \$915,500. The issue between the appellant and the respondent is as to whether the proceeds of disposition is \$615,500 or \$915,500 and is dependent upon whether or not s. 17(2) of the *Income Tax Act* is applicable to the transaction between Nassau and the Parent Company. Section 17(7) of the *Income Tax Act* provides that if depreciable property had "been disposed of under such circumstances that subsection (4) of section 20 is applicable", then subs. (2) of s. 17 is not applicable. Accordingly, the question which was submitted to the Exchequer Court was:

15. With reference to the sale of the aircraft by Nassau to the Parent, and with reference to the provisions of subsection (7) of section 17 of the *Income Tax Act*, was depreciable property of a taxpayer as defined for the purpose of section 20 "disposed of under such circumstances that subsection (4) of section 20 is applicable to determine for the purpose of paragraph (a) of subsection (1) of section 11, the capital cost of the property" to the Parent?

Cattanach J. answered the question in the negative and because of an agreement between the parties as to the fair market value of the aircraft at the time of its sale by Nassau to the Parent Company the matter of the fair market value was adjourned to be dealt with by the Court at a later date.

duit la somme de \$60,588.32, prétendant que, puisqu'elle avait vendu l'avion à un prix inférieur au coût en capital non déprécié et qu'elle n'avait en mains aucun bien susceptible de dépréciation dans la classe 16, elle avait droit, en vertu du par. (2) de l'art. 1100 des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, de déduire «ce que serait par ailleurs pour elle le coût en capital non déprécié des biens de cette catégorie à la fin de l'année d'imposition».

En cotisant Nassau, l'intimé s'est basé sur le fait que Nassau avait vendu l'avion à une personne avec laquelle elle ne traitait pas à distance et qu'en vertu du par. (2) de l'art. 17 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le produit de la disposition était la juste valeur marchande de l'avion, que le Ministre a évalué à \$915,500. Le litige entre l'appelante et l'intimé est le suivant: le produit de la disposition se chiffre-t-il à \$615,500 ou à \$915,500 et le tout est subordonné à l'application ou non du par. (2) de l'art. 17 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à la transaction entre Nassau et la compagnie mère. Le paragraphe (7) de l'art. 17 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* édicte que «lorsqu'il a été disposé de biens susceptibles de dépréciation . . . dans des circonstances telles que le paragraphe 4 de l'article 20 s'applique», le par. (2) de l'art. 17 ne s'applique pas. Par conséquent, la question suivante a été soumise à la Cour de l'Échiquier:

[TRADUCTION] 15. En rapport avec la vente de l'avion que Nassau a consentie à la compagnie mère et en rapport avec les dispositions du paragraphe 7 de l'article 17 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, a-t-il été «disposé» de biens susceptibles de dépréciation d'un contribuable, selon la définition qui en est donnée pour les fins de l'article 20, «dans des circonstances telles que le paragraphe 4 de l'article 20 s'applique en vue de déterminer, aux fins de l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 11, ce que les biens coûtent en capital» à la compagnie mère?

Le Juge Cattanach a répondu négativement à cette question et, en raison d'une entente survenue entre les parties sur la juste valeur marchande de l'avion à l'époque de la vente consentie par Nassau à la compagnie mère, la question de la juste valeur marchande a été ajournée pour que la Cour en dispose à une date ultérieure.

The learned trial judge based his conclusion on a finding that the Parent Company being a non-resident, a computation of its Canadian income is neither necessary nor relevant and further that in its hands the aircraft was not "depreciable property" because, under the Regulations, a capital cost allowance can be claimed by non-residents only if carrying on business in Canada or if receiving income from property within s. 110 of the Act.

I agree with Cattanach J. on this finding and with his negative answer to the question which the Court was asked to answer. The appellant rested its case on the proposition that the Parent Company was a taxpayer within the meaning of the *Income Tax Act*, basing its argument:

(1) on the contention that by virtue of the definition in s. 139(1) (*av*), "taxpayer" includes any person whether or not liable to pay tax" and the deduction on account of depreciable property being from income, not from taxable income, is "applicable" to those whose income is not taxable; and

(2) on the narrower basis that the tax withheld on the rent of the aircraft due to the Parent Company and remitted to the respondent under Part III of the *Income Tax Act* qualified the appellant as a taxpayer.

The argument that the provisions of the *Income Tax Act* authorizing a deduction on account of the capital cost of depreciable property are applicable to non-residents who are not subject to assessment for income tax under Part I of the Act because such deduction is from income is wholly untenable. It is clear that s. 20(4) is concerned with taxpayers entitled to a deduction, not with persons who are not subject to assessment under Part I. A non-resident not carrying on business in Canada is not a person entitled to such a deduction and therefore s. 20(4) cannot properly be said to be "applicable" to him.

Le savant juge de première instance s'est basé sur la conclusion préalable que la compagnie mère ne résidant pas au Canada, il n'est ni nécessaire ni pertinent de calculer son revenu canadien et que, de plus, à son avis l'avion ne constitue pas «un bien susceptible de dépréciation» parce que, en vertu du Règlement, ceux qui ne résident pas au Canada ne peuvent réclamer une allocation du coût en capital que s'ils y exercent des affaires ou gagnent un revenu provenant de biens visés par l'article 110 de la Loi.

A l'instar du Juge Cattanach, j'accepte cette conclusion ainsi que sa réponse négative à la question posée à la Cour. L'appelante a prétendu que la compagnie mère est un contribuable aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, se fondant sur:

(1) La prétention que, en vertu de la définition de l'alinéa (*av*) du par. (1) de l'art. 139, «'contribuable' comprend toute personne, qu'elle soit tenue ou non de payer l'impôt» et la déduction à l'égard des biens susceptibles de dépréciation étant faite à partir du revenu et non du revenu imposable, s'applique même aux personnes dont le revenu n'est pas imposable;

(2) L'argument de portée plus restreinte que l'impôt retenu sur le loyer de l'avion dû à la compagnie mère et remis à l'intimé en vertu de la Partie III de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, donne à l'appelante la qualité de contribuable.

On ne peut aucunement admettre la prétention que les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui autorisent une déduction à l'égard du coût en capital des biens susceptibles de dépréciation, s'appliquent à ceux qui, ne résidant pas au Canada, ne sont pas assujettis à la cotisation pour fins d'impôt en vertu de la Partie I de la Loi sous prétexte que cette déduction se calcule à partir du revenu. Il est clair que le par. (4) de l'art. 20 vise les contribuables qui ont droit à une déduction et non les personnes qui ne sont pas assujetties à la cotisation en vertu de la Partie I. Celui qui ne réside pas au Canada et qui n'y fait pas affaires n'est pas une personne qui a droit à une telle déduction; donc, on ne saurait à proprement parler, dire que le par. (4) de l'art. 20 s'applique à lui.

The subsidiary argument that the Parent Company must be considered a taxpayer within the *Income Tax Act* because Nassau deducted and remitted to the respondent the withheld tax above mentioned is also untenable. The withholding tax provided for by s. 106 of the *Income Tax Act* is a tax on gross receipts in Canada by a resident for a non-resident and does not constitute the non-resident, in this case the Parent Company, a taxpayer within the meaning of s. 20(4).

No deduction is permitted from the tax withheld by virtue of s. 106. See s. 108(1) which reads:

108. (1) The tax payable under section 106 is payable on the amounts described therein without any deduction from those amounts whatsoever.

I would, accordingly, dismiss the appeal with costs.

Appeal dismissed with costs.

Solicitors for the appellant: Fraser & Beatty, Toronto.

Solicitor for the respondent: D. S. Maxwell, Ottawa.

On ne peut davantage admettre l'argument subsidiaire à l'effet que la compagnie mère doit être considérée comme un contribuable aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* parce que Nassau déduisait et remettait à l'intimé l'impôt retenu susmentionné. La retenue d'impôt prévue à l'art. 106 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est un impôt sur les recettes brutes perçues au Canada par une personne qui y réside pour le compte d'une personne qui n'y réside pas et elle ne fait pas de cette dernière, ici la compagnie mère, un contribuable au sens du par. (4) de l'art. 20.

En vertu de l'art. 106, aucune déduction n'est permise à l'égard de l'impôt retenu. Voir le par. (1) de l'art. 108 qui s'énonce ainsi:

108. (1) L'impôt exigible sous le régime de l'article 106 est payable à l'égard des montants qui y sont visés, sans qu'il y soit fait une déduction quelconque.

Par conséquent, je suis d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens.

Appel rejeté avec dépens.

Procureurs de l'appelante: Fraser & Beatty, Toronto.

Procureur de l'intimé: D. S. Maxwell, Ottawa.