

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 worldwide 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 of 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 au 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 souhaitaient 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”.

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.

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”.

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*:

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.

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

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

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.

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.»

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:

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.

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.

17

18

19

20 Remarking that the basis for Norsk's U.S. tax liability possesses none of these common elements, Décarry 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 Décarry 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 [TRADUCTION] «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