

T-1342-75

T-1342-75

Canadian Industries Limited (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Décary J.—Montreal, June 2, 1976; Ottawa, March 17, 1977.

Income tax — Calculation of income — Contract granting licences to incorporate and use data, inventions and know-how — Whether contract for services or contract of sale — Whether consideration paid taxable as profit from plaintiff's business — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 4.

Plaintiff received \$378,000 from the Government of the United States of America under a contract licensing the latter to incorporate and use the plaintiff's data, inventions and know-how. No part of this sum was allotted to any particular item, but the plaintiff claims that the contract was a contract of sale and not of services and the income received was therefore not profit from the plaintiff's business taxable under section 4 of the *Income Tax Act*.

Held, the appeal is dismissed. The licences granted were necessary in order for the U.S. Government to make use of the plaintiff's data and know-how and since they were not exclusive licences they cannot be deemed to be an asset being given up by the plaintiff. None of the components supplied by the plaintiff under the contract was a capital asset and they cannot become capital by combination. The income received by the plaintiff was a fee for services and that income is profit arising from the plaintiff's business and not income from the sale of assets.

Evans Medical Supplies, Ltd. v. Moriarty (1957) 37 T.C. 540; *Commissioners of Inland Revenue v. British Salmson Aero Engines, Ltd.* (1938) 22 T.C. 29; *Commissioners of Inland Revenue v. Rustproof Metal Window Co., Ltd.* (1947) 29 T.C. 243; *Murray v. Imperial Chemical Industries Ltd.* (1967) 44 T.C. 175; *Jeffrey v. Rolls-Royce, Ltd.* (1962) 40 T.C. 443 and *Musker v. English Electric Co., Ltd.* (1964) 41 T.C. 556, applied.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

Philip F. Vineberg, Q.C., for plaintiff.

Jean Delage and Jean Potvin for defendant.

SOLICITORS:

Phillips & Vineberg, Montreal, for plaintiff.

Canadian Industries Limited (Demanderesse)

c.

^a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Décary—Montréal, le 2 juin 1976; Ottawa, le 17 mars 1977.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Contrat qui accorde des licences permettant l'incorporation et l'utilisation de données, d'inventions et de techniques opératoires — S'agit-il d'un contrat de services ou d'un contrat de vente? — Le montant versé est-il imposable à titre de profit provenant de l'entreprise de la demanderesse? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 4.

La demanderesse a reçu \$378,000 du gouvernement des États-Unis d'Amérique en vertu d'un contrat accordant à ce dernier une licence lui permettant d'incorporer et d'utiliser les données, les inventions et les techniques opératoires de la demanderesse. Aucune part de cette somme n'était versée pour une catégorie de renseignements particuliers, mais la demanderesse prétend qu'il s'agissait d'un contrat de vente et non d'un contrat de services et que le revenu reçu n'était donc pas un profit provenant de son entreprise qui est imposable aux termes de l'article 4 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Arrêt: l'appel est rejeté. Les licences accordées étaient nécessaires au gouvernement des É.-U. pour utiliser les données et les techniques opératoires de la demanderesse et puisqu'elles n'étaient pas exclusives, elles ne peuvent être considérées comme un actif immobilisé dont la demanderesse se serait départie. Aucune partie composante fournie par la demanderesse en vertu du contrat n'était un capital et leur réunion ne peut en faire un capital. Le revenu reçu par la demanderesse était un droit versé pour des services et ce revenu constitue un profit provenant de l'entreprise de la demanderesse et non un profit provenant de la vente d'actifs immobilisés.

Arrêts appliqués: *Evans Medical Supplies, Ltd. c. Moriarty* (1957) 37 T.C. 540; *Commissioners of Inland Revenue c. British Salmson Aero Engines, Ltd.* (1938) 22 T.C. 29; *Commissioners of Inland Revenue c. Rustproof Metal Window Co., Ltd.* (1947) 29 T.C. 243; *Murray c. Imperial Chemical Industries Ltd.* (1967) 44 T.C. 175; *Jeffrey c. Rolls-Royce, Ltd.* (1962) 40 T.C. 443 et *Musker c. English Electric Co., Ltd.* (1964) 41 T.C. 556.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

Philip F. Vineberg, c.r., pour la demanderesse.

Jean Delage et Jean Potvin pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Phillips & Vineberg, Montréal, pour la demanderesse.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

DÉCARY J.: This is an appeal to this Court from a judgment of the Tax Review Board whereby an amount of \$378,000 received by plaintiff from the Government of the United States of America, for licence to use background data and for licence under patents was held to be income under the *Income Tax Act* (R.S.C. 1952, c. 148). The evidence produced before the Tax Review Board was filed in Court.

LE JUGE DÉCARY: Il s'agit d'un appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt qui a jugé que le montant de \$378,000 reçu par la demanderesse du gouvernement des États-Unis d'Amérique au titre d'une licence permettant l'utilisation de données et d'une licence pour des brevets constituait un revenu aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (S.R.C. 1952, c. 148). La preuve produite devant la Commission de révision de l'impôt a été déposée devant la présente cour.

Seven years earlier, on June 30, 1960, plaintiff had acquired from A. B. Chematur, hereinafter Chematur, a firm in Sweden of some twenty engineers, certain rights in four (4) patents, rights to future patents, rights to data and know-how, all pertaining to the production of TNT by continuous process.

Sept ans auparavant, soit le 30 juin 1960, la demanderesse avait acquis de A. B. Chematur, ci-après appelée Chematur, une firme de Suède comptant une vingtaine d'ingénieurs, certains droits afférents à quatre (4) brevets, des droits attachés à des brevets à venir, des droits à des données et à des techniques opératoires, le tout se rattachant à la production du TNT d'après un procédé continu.

The said agreement reads as follows¹:

Voici le libellé de cette entente¹:

In the course of recent conversations between representatives of our respective companies, we discussed the terms under which you would be prepared to sell us information and rights under your continuous TNT nitration and purification process. We now wish to record our mutual understanding in this respect.

[TRADUCTION] Au cours des récents pourparlers intervenus entre les représentants de nos compagnies respectives, nous avons discuté des modalités en vertu desquelles vous seriez disposés à nous vendre les données et les droits concernant le procédé continu de nitration et de purification du TNT. Nous désirons maintenant consigner notre entente à ce sujet.

1. Chematur undertakes to communicate to C-I-L, as and when C-I-L may so request, complete design and operating information on its continuous TNT nitration and purification process, including detailed flow sheets and detailed drawings and descriptions of equipment.

1. Chematur s'engage à transmettre à C-I-L, sur demande de C-I-L, tous les plans et données opératoires concernant le procédé continu de nitration et de purification du TNT, y compris les graphiques d'acheminement, détaillés, les dessins détaillés et les descriptions de l'équipement.

2. In full consideration of the information supplied above, C-I-L will pay Chematur a sum equal to Chematur's engineering costs for supplying such information (including the time devoted to writing reports on the technical aspects of the process) plus 110% of such costs to cover overhead. The total sum paid hereunder will be deducted from the price of such equipment, designed by Chematur, as C-I-L may purchase from Chematur. We understand you estimate that the nitration equipment as itemized in your letter of 19th September, 1958, but for a larger output of 1400 lb/hr, would now cost us approximately \$80,000 (Canadian), and that on a similar basis the purification equipment would cost us in the vicinity of \$15,000 to \$20,000 (Canadian).

2. En contrepartie finale des données prévues précédemment, C-I-L paiera à Chematur une somme égale au coût des services techniques engagés pour fournir de telles données (y compris le temps consacré à l'élaboration de rapports portant sur les aspects techniques du procédé) de même qu'une somme additionnelle correspondant à 110% de ces coûts pour payer les frais généraux. La somme totale ainsi payée sera déduite du prix de l'équipement, conçu par Chematur, dont C-I-L pourra faire l'acquisition de Chematur. Nous constatons que vous évaluez que l'équipement servant à la nitration dont vous avez fait le relevé dans votre lettre du 19 septembre 1958, mais possédant un rendement plus élevé de 1400 liv./h., nous coûterait actuellement approximativement 80,000 \$CAN et que, sur une base semblable, l'équipement servant à la purification nous coûterait entre 15,000 \$CAN et 20,000 \$CAN.

¹ Underlining added.

¹ Soulignements ajoutés.

3. Chematur shall grant to C-I-L non-exclusive irrevocable licenses under any patent rights in Canada and any know-how relating to the continuous TNT nitration and purification process. Such licenses shall include the right for C-I-L to export its products to any country other than Norway.

4. If C-I-L builds the first TNT plant to commence operation using the Chematur process then the following conditions will apply:

(a) The grant of licenses to C-I-L pursuant to paragraph 3 above shall be royalty-free.

(b) Chematur will grant non-exclusive royalty-free licenses under the process and any relevant patents to Imperial Chemical Industries Limited, Great Britain, African Explosives and Chemical Industries Limited, South Africa, Imperial Chemical Industries of Australia and New Zealand Ltd., and Imperial Chemical Industries (India) Limited, at their request, to use the said process in their respective countries.

(c) C-I-L and Chematur will share equally license fees for any future plants using this process to be built on the North American continent by others than C-I-L. Each license fee will be set by mutual agreement between Chematur and C-I-L, taking into consideration the demonstrated advantages of the process. C-I-L will negotiate all such license agreements itself and will supply the licensee with complete design and operating information in its own plant (excluding, however, the NITROPEL operation). The licensee will have the right of either engineering his own plant, basing himself on the information obtained from C-I-L, or of obtaining Chematur's services therefor on payment of Chematur's engineering costs plus 110% for overhead. The licensee will be free to purchase the necessary equipment from Chematur or from any supplier of its choice. C-I-L will, for an additional fee, train operators for the licensee if so requested.

(d) In full consideration of the rights granted above, C-I-L will supply Chematur with a complete set of working drawings and operating data on the completed plant (excluding, however, the NITROPEL operation) and the right to use such plant as a reference.

5. Should the first TNT plant to commence operation using the Chematur process not be the one built by C-I-L, then C-I-L shall pay to Chematur, in addition to the payments referred to in paragraph 2 above, and in consideration of the grant of licenses pursuant to paragraph 3 above, a lump sum, non-recurring license fee based on performance and calculated from the rates of efficiency obtained during a trial run. Such fee shall be the equivalent of \$250 for each kilogram of toluene required under 495 kilograms per 1000 kilograms of refined TNT produced, plus \$250 for each kilogram of nitric acid required under 1,150 kilograms per 1000 kilograms of refined TNT produced. The above rates of efficiency shall be determined in respect of the production of refined TNT having a minimum setting point of 80.2° C, passing an Abel Heat Test of 20 minutes at 160° F and using a sellite purification process.

3. Chematur accordera à C-I-L des licences irrévocables et non exclusives pour tous droits de propriété industrielle au Canada de même que toute technique opératoire concernant le procédé continu de nitration et de purification du TNT. Ces licences autoriseront également C-I-L à exporter ses produits dans tous les pays sauf en Norvège.

4. Si C-I-L construit la première usine de TNT et débute les opérations en utilisant le procédé Chematur, alors les conditions suivantes s'appliqueront:

a) Les licences accordées à C-I-L conformément au paragraphe 3 seront exemptes de redevance.

b) Chematur accordera des licences non exclusives et exemptes de redevance concernant le procédé et tout brevet pertinent à Imperial Chemical Industries Limited, Grande-Bretagne, à African Explosives and Chemical Industries Limited, Afrique du Sud, à Imperial Chemical Industries of Australia and New Zealand Ltd., et à Imperial Chemical Industries (India) Limited, sur demande, pour l'utilisation dudit procédé dans leurs pays respectifs.

c) C-I-L et Chematur se partageront également les droits payés pour toute usine utilisant ce procédé qui sera construite ultérieurement sur le continent nord-américain par d'autres compagnies que C-I-L. Le montant de chaque droit sera fixé, après entente, par Chematur et C-I-L qui prendront en considération les avantages du procédé. C-I-L négociera elle-même les ententes au sujet des licences et fournira au détenteur de licence tous les dessins et les données opératoires de sa propre usine (sauf, cependant, l'opération du NITROPEL). Le détenteur de licence aura le droit, soit de construire lui-même sa propre usine en se basant sur les données obtenues de C-I-L, ou d'avoir recours aux services de Chematur moyennant paiement du coût des services techniques offerts par Chematur et d'une somme additionnelle correspondant à 110% de ces coûts pour payer les frais généraux. Le détenteur de licence pourra acquérir l'équipement nécessaire de Chematur ou de tout fournisseur de son choix. Sur demande, C-I-L, moyennant un droit supplémentaire, formera des opérateurs pour le détenteur de licence.

d) En contrepartie finale des droits accordés précédemment, C-I-L fournira à Chematur un jeu complet des épures et des données opérationnelles concernant l'usine complétée (sauf, cependant, l'opération du NITROPEL) et lui accordera le droit d'utiliser cette usine à titre de référence.

5. Si la première usine de TNT à débiter ses opérations en utilisant le procédé de Chematur n'en n'était pas une construite par C-I-L, alors C-I-L paiera à Chematur, en sus du montant mentionné précédemment au paragraphe 2 et en considération de l'octroi des licences prévu au paragraphe 3, une redevance globale et définitive basée sur le rendement calculée d'après les taux d'efficacité obtenus lors d'un essai. Une telle redevance sera fixée à \$250 pour chaque kilogramme de toluène requis, en deçà de 495 kilogrammes, pour la production de 1,000 kilogrammes de TNT raffiné, plus \$250 pour chaque kilogramme d'acide nitrique requis, en deçà de 1,150 kilogrammes, pour la production de 1,000 kilogrammes de TNT raffiné. Les taux d'efficacité mentionnés seront fixés en tenant compte de la production de TNT raffiné possédant un point de congélation minimum de 80.2° C, pouvant résister à l'épreuve d'Abel 20 minutes à 160° F et utilisant le procédé de purification au sellite.

If this letter correctly sets forth the understanding between our companies, will you please signify your acceptance by signing and returning to us the duplicate copy attached.

If one scrutinizes the contract, it may be noticed that:

1. Plaintiff acquires information and rights to the continuous TNT nitration and purification process and design and operating information on that process;

2. The cost for such information to plaintiff is: (a) Chematur's engineering costs plus (b) 110% of such costs to cover overhead and (c) whatever sum paid is deductible from the price of equipment;

3. Plaintiff acquires non-exclusive, irrevocable licences under any patent rights in Canada and any know-how pertaining to the continuous TNT nitration and purification process;

4. (a) If plaintiff builds the first TNT plant the licences referred to in the previous paragraph are royalty-free; (b) Chematur will give, if requested, non-exclusive, royalty-free licences to companies related to plaintiff; (c) other licence fees to be shared equally;

5. If the first plant to commence operating, using the process is not built by plaintiff, Chematur shall be reimbursed as in 2. For the licence under patents and for the licence for know-how a lump sum, non-recurring licence fee is to be paid, based on performance and calculation from the rate of efficiency obtained during a trial run. In paragraphs 4 and 5, the word "fee" is used.

The word fees or fee is used five (5) times in that contract. In Exhibit R.1 there is a reference to Clause 4.C of the contract between Chematur and plaintiff and in clause 4.C the word fee is used, whereas in the letter of August 9, 1967, the word fee is not used. It seems to me that if the parties themselves have used that word fee, they knew very well the impact of the use of the word fee for tax purposes and that use of the word fee should be duly taken into consideration.

The rights of plaintiff, proprietary or other, up to June 1967, pertaining to the TNT continuous

Si la présente lettre reproduit correctement l'entente intervenue entre nos compagnies, voudriez-vous s'il-vous-plaît signer la copie jointe et nous la retourner en signe d'approbation.

Si on examine attentivement ce contrat, on peut remarquer que:

1. La demanderesse a acquis les données et les droits relatifs au procédé continu de nitration et de purification du TNT, les graphiques d'acheminement et les données opératoires de ce procédé;

2. Ces données ont coûté à la demanderesse: a) le coût des services techniques engagés par Chematur, plus b) 110% de ces coûts pour payer les frais généraux, et c) le total de ces coûts est déductible du prix de l'équipement;

3. La demanderesse a acquis des licences irrévocables et non exclusives pour tous droits de propriété industrielle au Canada de même que toutes les techniques opératoires concernant le procédé continu de nitration et de purification du TNT;

4. a) Si la demanderesse construit la première usine de TNT, les licences mentionnées au paragraphe précédent sont exemptes de redevance; b) Chematur accordera, sur demande, des licences non exclusives et exemptes de redevance aux compagnies liées à la demanderesse; c) les droits provenant des autres licences seront partagés également;

5. Si la première usine à débiter ses opérations en utilisant le procédé n'est pas construite par la demanderesse, Chematur sera remboursée conformément au paragraphe 2. A l'égard de la licence pour les brevets et de la licence pour les techniques opératoires, un droit global et définitif devra être payé sur la base du rendement calculé d'après les taux d'efficacité obtenus lors d'un essai. Le mot «droit» est utilisé aux paragraphes 4 et 5.

Le mot droits ou droit est utilisé cinq (5) fois dans ce contrat. Dans la pièce R.1, on mentionne la clause 4.C du contrat intervenu entre Chematur et la demanderesse et dans cette clause, le mot droit est utilisé, alors qu'il ne l'est pas dans la lettre du 9 août 1967. Il me semble que si les parties elles-mêmes ont employé le mot droit, elles connaissaient très bien l'impact de ce mot pour fins d'impôt et qu'il faut prendre dûment en considération l'emploi du mot droit.

Les droits de la demanderesse, de propriété ou autre, jusqu'en juin 1967, concernant le procédé

process, should be grouped: those that could be used as of June 1960, being the rights to the information, know-how and the non-exclusive licences to the information and to that know-how being developed by plaintiff from June 1960 up to June 1967.

The value of the practical application of the patents, information and know-how acquired by plaintiff was increased once its team had had access to the patents and other rights originated by Chematur. These rights were much more valuable by the time the Government of the United States of America was licenced, that is, by June 30, 1967, because they had passed from the state of theory to the one of practical application. The greater team of plaintiff could see to the application of these rights more easily than the smaller team of Chematur.

The contract with the Government of the United States of America provides for: (a) licence to use the background data, (b) non-exclusive, non-transferable licences under patents or applications for patents and inventions owned or controlled or to be owned or to be controlled, (c) technical assistance and (d) know-how.

Since 1960, plaintiff was selling TNT produced through continuous process to the United States of America. That country was in fact plaintiff's largest military customer; the rest of the production was sold to the Canadian Armed Forces. The Canadian sales were so negligible compared to those to the United States of America, plaintiff's biggest client, that the latter could be said to be the only one.

The agreement being quite extensive, I shall quote only what I think is essential to grasp the problem at issue.

The first paragraph reads as follows²:

PATENT AND DATA SUB-LICENSE AGREEMENT

THIS CONTRACT, effective this 30th day of June, 1967 by the UNITED STATES OF AMERICA (hereinafter called the Government) and CANADIAN INDUSTRIES LIMITED (hereinafter called the Contractor), a corporation organized and existing under the

² Underlining added.

continu du TNT, doivent être groupés: ceux dont elle pouvait se prévaloir en juin 1960, soit les droits aux données, aux techniques opératoires et aux licences non exclusives portant sur les données et ceux relatifs aux techniques opératoires développées par la demanderesse entre juin 1960 et juin 1967.

La valeur de la possibilité de réalisation des brevets, des données et des techniques opératoires dont la demanderesse a fait l'acquisition a augmenté une fois qu'elle a pris connaissance des brevets et autres droits provenant de Chematur. Ces droits ont pris encore plus de valeur lorsque le gouvernement des États-Unis d'Amérique a obtenu une licence, soit le 30 juin 1967, parce qu'ils passaient ainsi du stade théorique à celui d'une réalisation possible. La grande équipe de la demanderesse pouvait voir à la réalisation de ces droits plus facilement que l'équipe de Chematur.

Le contrat conclu avec le gouvernement des États-Unis d'Amérique prévoit: a) une licence permettant l'utilisation des données, b) des licences non exclusives et non transférables en vertu des brevets ou des demandes de brevets et inventions possédées ou contrôlées ou qui seront possédées ou contrôlées, c) une assistance technique et d) les techniques opératoires.

Depuis 1960, la demanderesse vendait le TNT produit à l'aide du procédé continu aux États-Unis d'Amérique. Ce pays constituait le plus important client de la demanderesse pour le TNT d'usage militaire; le reste de la production était vendu aux Forces armées canadiennes. Les ventes canadiennes étaient si négligeables comparativement à celles consenties aux États-Unis d'Amérique, le plus gros client de la demanderesse, qu'on pouvait dire que ce dernier était son seul client.

Cette entente étant assez volumineuse, je citerai seulement ce qui, selon moi, est essentiel pour saisir le problème en litige.

Voici le texte du premier paragraphe²:

[TRADUCTION] CONTRAT DE SOUS-LICENCE PORTANT SUR LE BREVET ET LES DONNÉES

LE PRÉSENT CONTRAT, en vigueur le 30 juin 1967, est intervenu entre les ÉTATS-UNIS D'AMÉRIQUE (ci-après appelés le gouvernement) et CANADIAN INDUSTRIES LIMITED (ci-après appelée le contractant), une corporation constituée en vertu des

² Soulignements ajoutés.

laws of Canada and having a principal place of business in Montreal in the Province of Quebec, Canada.

WHEREAS, the Government's prime Contractor operating under Contract Number W-11-173-AMC-37(A) has entered into a Sub-Contract No. 397, dated 30 June 1967

The four patents of Chematur are:

WHEREAS, the Contractor warrants and represents that under a license Agreement between Contractor and Aktiebolaget Chematur, Stockholm, Sweden, a corporation of Sweden, dated 27 June 1960, Contractor has a license, together with the exclusive right to grant sub-licenses, including the within license, under United States Patent No. 3,034,867, issued 15 May 1962 to Erik Samuelsen for Continuous Trinitrotoluene Manufacture . . . ; under United States Patent No. 3,087,971, issued 30 April 1963 to Erik Samuelsen for Method for Trinitrotoluene Manufacture . . . ; under United States Patent No. 3,087,973, issued 30 April 1963 to Erik Samuelsen for Continuous Trinitrotoluene Manufacture . . . ; and under United States Patent No. 3,204,000, issued 31 August 1965, to Erik Samuelsen for Manufacture of Nitrotoluenes.

The next paragraph reads:

WHEREAS, the Contractor warrants and represents that it is in possession of certain background data originated by Contractor, including data claimed by Contractor to be proprietary, pertinent to the process of continuous manufacture of TNT developed by Contractor prior to the effective date of this and the aforesaid Contract No. 397

WHEREAS, the Government desires to construct and operate or have constructed and operated continuous TNT plants having a unit capacity of at least fifty (50) tons of TNT per day, and

Paragraph 1(a) of the agreement reads:

ARTICLE 1. LICENSE GRANT

(a) Contractor agrees to and does hereby grant and convey to the Government, . . . an irrevocable non-exclusive license to use by or for the Government in the United States of America for governmental (non-commercial) purposes only, all or any part of the background data:

originated by contractor prior to the date of execution of the license herein, including any such background data claimed by Contractor to be proprietary, pertinent to the aforesaid process for the continuous manufacture of TNT and developed by Contractor prior to the effective date of this and the aforesaid Contract No. 397; and

any and all such data which may be developed by Contractor under the terms of the aforesaid Contract No. 397 to construct a plant to meet Government requirements of at least fifty (50) tons of TNT per day, said TNT of a grade commensurate with Government specifications; said license to cover data to be delivered at a time and place designated by the Government and to include, but not limited to, the following:

(1) Copies of all publications, reports, memorandums, documents and other writings relating in whole or in part to the design, construction, operation and maintenance of the pro-

lois du Canada et ayant sa principale place d'affaires à Montréal, province de Québec, Canada.

ATTENDU QUE, le premier contractant du gouvernement agissant en vertu du contrat numéro W-11-173-AMC-37(A) a conclu le sous-contrat numéro 397, daté du 30 juin 1967

Les quatre brevets de Chematur sont:

[TRADUCTION] ATTENDU QUE, le contractant certifie et fait valoir qu'en vertu d'un contrat de licence intervenu entre le contractant et Aktiebolaget Chematur, Stockholm, Suède, une corporation de Suède, daté du 27 juin 1960, le contractant a obtenu une licence, comprenant le droit exclusif d'accorder des sous-licences, y compris la présente licence, en vertu du brevet américain n° 3,034,867, délivré le 15 mai 1962 à Erik Samuelsen pour la fabrication continue du trinitrotoluène . . . ; en vertu du brevet américain n° 3,087,971, délivré le 30 avril 1963 à Erik Samuelsen pour sa méthode de fabrication du trinitrotoluène . . . ; en vertu du brevet américain n° 3,087,973, délivré le 30 avril 1963 à Erik Samuelsen pour la fabrication continue du trinitrotoluène . . . ; et en vertu du brevet américain n° 3,204,000, délivré le 31 août 1965, à Erik Samuelsen pour la fabrication du nitrotoluène.

Voici le texte du paragraphe suivant:

[TRADUCTION] ATTENDU QUE, le contractant certifie et fait valoir qu'il possède certaines données provenant du contractant, y compris les données dont le contractant prétend être propriétaire, pertinentes au procédé de fabrication continue du TNT développé par le contractant avant la date effective du présent contrat et du susdit contrat n° 397

ATTENDU QUE, le gouvernement désire construire et exploiter ou faire construire et exploiter des usines de fabrication continue de TNT ayant une capacité unitaire d'au moins cinquante (50) tonnes de TNT par jour, et

Le paragraphe 1a) du présent contrat prévoit:

[TRADUCTION] ARTICLE 1. OCTROI DE LICENCE

a) Le contractant accepte par les présentes d'accorder et de céder au gouvernement . . . une licence irrévocable non exclusive pour l'utilisation par ou pour le gouvernement des États-Unis d'Amérique, à des fins gouvernementales (non commerciales) seulement, de toutes les données ou d'une partie quelconque:

provenant du contractant avant la date de signature de la présente licence, y compris toutes données dont le contractant se prétend propriétaire, pertinentes audit procédé de fabrication continue du TNT développé par le contractant avant la date effective du présent contrat et dudit contrat n° 397; et

de toutes les données qui peuvent être développées par le contractant en vertu des termes dudit contrat n° 397 pour la construction d'une usine rencontrant les exigences du gouvernement d'au moins cinquante (50) tonnes de TNT par jour, ledit TNT devant être d'une qualité répondant aux spécifications gouvernementales; ladite licence s'étend aux données à livrer aux temps et lieu fixés par le gouvernement et comprend, mais non limitativement:

(1) Copies de toutes les publications, rapports, mémoires, documents et autres écrits ayant trait, en tout ou en partie aux plans, à la construction, au fonctionnement et à l'entre-

cess for the continuous manufacture of TNT and of the apparatus and plant therefor.

(2) Detailed design drawings sufficient to teach the complete construction and operation of a plant embodying Contractor's process for continuous manufacture of TNT.

(3) Data describing step-by-step procedures for operating and maintaining said plants, safety procedures and known hazards, material and operating balances, process conditions and unique process steps, results of efficiency tests conducted by Contractor, operating problems experienced or anticipated by Contractor, critical special relationships of equipment, control and instrumentation design, and waste disposal features.

(4) Information identifying critical design features of said process and equipment, and critical material quantities and concentrations including means for increasing the capability of units by varying equipment capacities and numbers of material concentrations and quantities.

PROVIDED, that nothing contained in this Article 1(a) or elsewhere in this contract is intended to imply or be construed as granting a license to the United States Government or others under any patents or patent applications of any country other than the United States of America.

That paragraph has been quoted at length because it describes and identifies the main object of the contract, to wit, the licence to the Government of the United States of America to use data plaintiff has gained in the past and data to be acquired in the future.

Subparagraph (b) of paragraph 1 reads as follows:

(b) Contractor further agrees to and does hereby grant and convey to the Government, as represented by the Secretary of the Army, an irrevocable, non-exclusive, nontransferable license under any and all United States patents and applications for patent of Contractor based on inventions now owned or controlled by Contractor or with respect to which Contractor on the date of execution of the license herein has the right to grant licenses, or inventions to become the property of or controlled by Contractor or with respect to which Contractor will acquire the right to grant licenses for a period of ten (10) years from the date of the aforesaid Contract No. 397, which form an integral part of the process which is the object matter of the aforesaid Contract No. 397 as said process exists at the effective date of this and said Contract No. 397 and as it was modified to meet Government requirements of at least fifty (50) tons of TNT per day, to practice by the Government for governmental (non-commercial) purposes only, and to cause to be practiced for the Government for such purposes only, any or all of the inventions thereof in the use of any method, in the manufacture, use and disposition of any product, and in the disposition of any plant or part thereof in accordance with law

tien du procédé de fabrication continue du TNT, des appareils et de l'usine.

(2) Dessins des plans suffisamment détaillés pour permettre la construction et le fonctionnement d'une usine mettant en application le procédé de fabrication continue du TNT du contractant.

(3) Données décrivant graduellement la marche à suivre pour le fonctionnement et l'entretien desdites usines, les règles de sécurité et les risques latents, les surplus de matériel et d'opération, les conditions du procédé et les mesures spécifiques au procédé, les résultats des tests d'efficacité effectués par le contractant, les problèmes de fonctionnement révélés par l'expérience ou prévus par le contractant, les liens dangereux qui existent particulièrement entre l'équipement, les dessins des appareils de contrôle et de l'instrumentation et les caractéristiques de l'élimination des déchets.

(4) Renseignements établissant les caractéristiques des plans dudit procédé et de l'équipement qui sont dangereuses et les quantités et les concentrations nécessaires de substances dangereuses, y compris les moyens d'augmenter la capacité des unités en modifiant le rendement de l'équipement et les concentrations et les quantités de substance.

TOUTEFOIS, rien dans le présent article 1a) ou ailleurs dans ce contrat ne doit être interprété comme accordant une licence au gouvernement des États-Unis ou à d'autres en vertu de brevets ou de demandes de brevets de tout pays autre que les États-Unis d'Amérique.

J'ai cité au long ce paragraphe parce qu'il décrit et établit le principal objet du contrat, à savoir, l'octroi d'une licence au gouvernement des États-Unis d'Amérique permettant l'utilisation des données recueillies par la demanderesse dans le passé ou qu'elle devait acquérir dans l'avenir.

Voici le libellé du paragraphe 1b):

[TRADUCTION] b) Le contractant accepte en outre par les présentes d'accorder et de céder au gouvernement représenté par le Secretary of the Army, une licence irrévocable, non exclusive et personnelle en vertu de tous brevets américains et demandes de brevet du contractant basés sur des inventions dont le contractant est propriétaire ou a le contrôle ou à l'égard desquelles le contractant a le droit, à la date d'entrée en vigueur de la licence, d'accorder des licences ou sur des inventions dont le contractant deviendra propriétaire ou aura le contrôle ou à l'égard desquelles le contractant acquerra le droit d'accorder des licences pour une période de dix (10) ans à compter de la date dudit contrat n° 397, qui forment une partie intégrante du procédé faisant l'objet dudit contrat n° 397 comme il existait à la date d'entrée en vigueur dudit contrat n° 397 et avec les modifications qu'il a subies pour rencontrer les exigences du gouvernement d'au moins cinquante (50) tonnes de TNT par jour, de façon que le gouvernement mette en pratique, à des fins gouvernementales (non commerciales) seulement, ou permette que d'autres mettent en pratique pour le gouvernement dans ce but seulement, une ou toutes les inventions portant sur l'utilisation de méthodes, la fabrication, l'utilisation et l'élimination de produits et la vente de toute usine ou partie d'usine conformément à la loi

That paragraph is concerned with four (4) patents upon which plaintiff has a licence; any other United States of America patents that plaintiff may own or control in the future; application for same and the obligation toward the United States of America for a period of ten (10) years from the date of Contract No. 397.

Plaintiff may have to provide personnel, subparagraph (d):

(d) Contractor pursuant to the provisions of the aforesaid contract No. 397 will provide the Government or its selected Contractor with any technical assistance, in the form of personnel or otherwise, necessary to scale-up the design of Contractor's existing facilities for the continuous manufacture of TNT to design an operable plant capable of producing at least fifty (50) tons of TNT per day, said TNT to be of a quality and grade in accordance with Government specifications.

Article 4 provides for payment:

ARTICLE 4. PAYMENT

The Government in consideration of this license subject to the availability of funds, shall be obligated to pay the Contractor a total capital sum of Six Hundred Thousand Dollars (\$600,000) for the incorporation and use of said data, know-how and inventions in the construction and use by the Government of plants or facilities for said continuous manufacturing process, said total capital payment of Six Hundred Thousand Dollars (\$600,000) to be made as follows: One-half (½) on the effective date of Contract No. 397; and the remaining one-half (½) upon acceptance of the data specifically called for in the aforesaid Contract No. 397. The stated total capital sum will be payment in full for the receipt and use of said data in accordance with the terms of this agreement, and additional plants or facilities shall be free from any obligations for payment on the part of the Government.

The payment is for use and for incorporation, that is, in my view, to have access to the data, know-how and inventions and to blend it in the construction and use for the plants and facilities.

We have, in above Article 4, the first instance where the expression "know-how" is used in the contract. I think that one may look at a dictionary to see how "know-how" is defined.

In *A Supplement to the Oxford English Dictionary*³ we read at page 538:

³ 1976 Vol. II—H-N.

Ce paragraphe se rapporte à quatre (4) brevets pour lesquels la demanderesse détient une licence; à tout autre brevet américain que la demanderesse peut posséder ou contrôler à l'avenir; aux demandes de brevet et à l'engagement pris à l'égard des États-Unis d'Amérique pour une période de dix (10) ans, à compter de la date du contrat n° 397.

Aux termes du paragraphe d), la demanderesse pourrait être obligée de fournir du personnel:

[TRADUCTION] d) Conformément aux dispositions dudit contrat n° 397, le contractant fournira au gouvernement ou au contractant de son choix, toute l'assistance technique, que ce soit en personnel ou autrement, nécessaire pour modifier les plans des équipements actuels du contractant servant au procédé de fabrication continue du TNT de façon à concevoir une usine capable de produire au moins cinquante (50) tonnes de TNT par jour, la qualité et le degré dudit TNT devant être conforme aux spécifications gouvernementales.

Les modalités de paiement sont prévues à l'article 4:

[TRADUCTION] ARTICLE 4. PAIEMENT

En contrepartie de la présente licence, le gouvernement, sous réserve de la disponibilité des fonds, devra payer au contractant une somme totale de six cent mille dollars (\$600,000) pour l'incorporation et l'utilisation desdites données, techniques opératoires et inventions dans la construction et l'utilisation par le gouvernement d'usines ou d'équipements pour ledit procédé de fabrication continue, ledit paiement total de six cent mille dollars (\$600,000) devant s'effectuer de la façon suivante: La moitié (½) à la date d'entrée en vigueur du contrat n° 397; et l'autre moitié (½) sur acceptation des données spécifiquement exigées audit contrat n° 397. La somme totale arrêtee constitue un paiement complet pour la réception et l'utilisation desdites données, conformément aux termes du présent contrat et le gouvernement ne sera pas obligé de payer pour les usines et équipements supplémentaires.

Le paiement est versé pour l'utilisation et l'incorporation c'est-à-dire, selon moi, pour consulter les données, les techniques opératoires et les inventions et les intégrer à la construction et à l'exploitation d'usines et d'équipements.

L'expression «techniques opératoires» est utilisée pour la première fois dans ce contrat à l'article 4 susmentionné. Je pense que nous devrions regarder au dictionnaire la définition de «techniques opératoires (know-how)».

Il est écrit à la page 538 de *A Supplement to the Oxford English Dictionary*³:

³ 1976 Vol. II—H à N.

Orig. U.S. [f. vbl. phr. *to know how* (Know v. 12).] Knowledge of how to do some particular thing; technical expertness, practical knowledge.

And in *Webster's Third New International Dictionary*⁴ we read at page 1252:

esp.: technical knowledge, ability, skill or expertness of this sort (the company needed to use all of its ingenuity and know-how to succeed in laying the oil lines).

In *A. & E. Plastik Pak Co., Inc. v. Monsanto Company*⁵ Merrill C.J. says at pages 714-15:

[5] The agreement between Monsanto and A. & E. on its face, appears to be a license of technology or "know-how"* to which restraints of competition are attached as conditions of the license. Thus, on its face, it does not appear to be an agreement between competitors not to compete, for absent the licensed know-how, A. & E. is in no position to compete.

* Know-how has been defined to include "accumulated technical experience and skills which can best, or perhaps only, be communicated through the medium of personal services." Creed & Bangs, *Know-How Licensing and Capital Gains, Patent, Trade-Mark and Copyright J. of Research and Education* 93 (1960).

In the matter of *Evans Medical Supplies, Ltd. v. Moriarty (H. M. Inspector of Taxes)*⁶ I find very useful to read the remarks of Lord Denning as to what "know-how" may consist of, at page 587:

The Case refers to the agreement under which the £100,000 was paid. It was paid as an entire sum for a specified consideration. The consideration was the imparting of information and technical data, all of which may be summed up in the new and expressive word "know-how". The Court of Appeal would seek to divide it into two parts: (1) information about secret processes; (2) information about other things. The information about secret processes had in the past been kept confidential to Evans Medical and their staff, and was especially valuable on that account. The information about other things was technical knowledge which was not secret but was no doubt valuable in that it could only be obtained from firms who were expert in it. I can see no sensible distinction between money paid for information of secret processes and money paid for the other information. The only difference is that in the one case the money was paid for information which up till then had been *secret*, being obtainable only from the one firm: whereas in the other case it was paid for information which was *scarce*, being obtainable from three or four firms. But the money was paid for the same sort of thing in either case. At any rate, the parties

⁴ 1, Latest Unabridged.

⁵ 396 F.2d 710 (1968).

⁶ (1957) 37 T.C. 540.

[TRADUCTION] Orig. *É.-U.* [de l'expr. verb. *to know how* (Know v. 12).] Connaissance de la façon de faire une chose précise; habileté technique, connaissance pratique.

On trouve à la page 1252 du *Webster's Third New International Dictionary*⁴:

[TRADUCTION] *esp.*: connaissance technique, capacité, compétence ou habileté de cet ordre (la compagnie doit tirer parti de son ingéniosité et de ses techniques opératoires pour réussir à poser les canalisations d'huile).

Dans *A. & E. Plastik Pak Co. Inc., c. Monsanto Company*⁵, le juge en chef Merrill a dit aux pages 714-15:

[TRADUCTION] [5] A sa face même, le contrat intervenu entre Monsanto et A. & E. apparaît être une licence de technologie ou de «techniques opératoires»* qui, comme condition d'octroi de la licence, est assorti de restrictions quant à la concurrence. Ainsi, à première vue, il ne paraît pas être un contrat par lequel des concurrents s'engagent à ne pas se faire concurrence car, n'eût été la licence permettant d'utiliser les techniques opératoires, A. & E. n'aurait pas été en mesure de faire concurrence à d'autres.

* La définition de techniques opératoires comprend «expérience technique accumulée et habileté qui peuvent être transmises plus facilement, et peut-être uniquement, par l'intermédiaire de services personnels». Creed & Bangs, *Know-How Licensing and Capital Gains, Patent, Trade-Mark and Copyright J. of Research and Education* 93 (1960).

Il m'a été très utile de lire les remarques de lord Denning concernant les «techniques opératoires» tirées de l'arrêt *Evans Medical Supplies, Ltd. c. Moriarty (H. M. Inspector of Taxes)*⁶, page 587:

[TRADUCTION] L'affaire porte sur un contrat qui a donné lieu à un paiement de £100,000. Il consistait en une somme globale versée pour un motif précis soit la communication d'informations et de données techniques qui peut être résumée par la nouvelle expression «techniques opératoires». La Cour d'appel pourrait chercher à le diviser en deux parties: (1) les informations touchant des procédés secrets; (2) les informations visant d'autres sujets. Les informations touchant les procédés secrets avaient, dans le passé, été gardées confidentielles à l'égard de Evans Medical et ses employés, et étaient particulièrement précieuses à ce point de vue. Les informations visant d'autres sujets étaient de nature technique mais n'étaient pas secrètes; elles avaient sans aucun doute de la valeur puisque seules les firmes spécialisées pouvaient les fournir. Je ne peux voir aucune distinction appréciable entre de l'argent versé pour obtenir des informations touchant des procédés secrets et de l'argent versé pour obtenir d'autres renseignements. La seule différence réside dans le fait que dans un cas, l'argent était versé pour des informations qui jusque là étaient *secrètes* puisqu'on ne pouvait les obtenir que d'une seule firme: alors que dans l'autre cas, il a

⁴ 1, dernière édition intégrale.

⁵ 396 F.2d 710 (1968).

⁶ (1957) 37 T.C. 540.

to this agreement did not seek to draw any distinction between the two. £100,000 was paid for the lot. It was a single payment for "know-how". The Case Stated follows suit. It does not attempt to divide the £100,000 into parts.

In the instant case, there is no apportionment of the amount received as consideration by plaintiff.

In my view, these remarks by Lord Denning are appropriate for the present instance, at pages 588-89:

The way I look at it is this. Evans Medical were faced with a difficult problem. The Burmese Government were determined to make these products themselves. This would mean that Evans Medical would be forced out of the Burma market or at any rate would lose a good deal of business there. Their goodwill in that country would be diminished in value. But that would not be due to any sale by them of a capital asset. It would take place no matter which of the competing firms obtained the contract. To make up for this coming loss of market, Evans Medical did a sensible thing. They secured the contract to supply the "know-how" to the Burmese Government. This did not purport to be—and was not in fact—a sale of secret processes. All that Evans Medical did was to tell the Burmese Government about those processes so that they could use them too. Evans Medical still retained the right to use the processes themselves and stipulated that the Burmese Government should not divulge the information without their consent. So regarded, the supply of information about the secret processes was nothing more nor less than the supply of "know-how"—a particularly valuable part of it, no doubt—but still the supply of "know-how". And that is how the parties to this agreement treated it. They drew no distinction between it and the other kinds of "know-how" to be supplied in return for the £100,000.

What, then, is the position of "know-how" for tax purposes? It is undoubtedly a revenue-producing asset. The possessor can use it to make things for sale, or he can teach it to others for reward. But he cannot sell it outright. . . . So with a company which has special manufacturing skill and experience but has no secret processes. Its "know-how" is inseparable from the "know-how" of its staff and servants. It cannot prevent them from using it any more than it can prevent them using their own brains: see *Herbert Morris, Ltd. v. Saxelby*, [1916] 1 A.C. 688, at page 704. It cannot sell it as a capital asset. It can only use it or teach it. Even with a company which owns secret processes, the supply of "know-how" is not like the sale of goodwill or a secret process, for such a sale imports that the seller cannot thereafter avail himself of the special knowledge with which he has parted: see *Trego v. Hunt*, [1896] A.C. 7, at pages 24-5; and it may then rightly be regarded as the sale of a capital asset: see *Handley Page v. Butterworth*, 19 T.C. 328. But the supplier of "know-how" always remains entitled to use it himself, as was the case here.

été versé pour des informations qui étaient *rare*s, puisqu'elles n'étaient connues que de trois ou quatre firmes. Mais dans l'un et l'autre cas, l'argent a été versé dans le même but. Du reste, les parties au contrat n'ont pas cherché à établir une distinction entre les deux. Les £100,000 ont été payées pour l'ensemble des informations. Il s'agissait d'un seul paiement pour les «techniques opératoires». Le dossier d'appel va dans le même sens que la poursuite intentée. Il ne cherche pas à diviser les £100,000.

Dans ce cas-ci, il n'y a aucune répartition du montant reçu en contrepartie par la demanderesse.

A mon avis, ces remarques de lord Denning aux pages 588-89, sont pertinentes en l'espèce.

[TRADUCTION] Voici comment je vois les choses. Evans Medical était aux prises avec un problème difficile. Le gouvernement de la Birmanie était décidé à fabriquer ces produits lui-même. Cela signifiait que Evans Medical serait éliminée du marché birman ou, à tout le moins, qu'il perdrait une bonne partie de son marché. La valeur de son achalandage diminuerait dans ce pays. Mais ceci ne serait aucunement causé par la vente d'un actif immobilisé. Peu importe quelle firme concurrente obtiendrait le contrat. Afin de combler cette future perte de marché, Evans Medical se montra ingénieuse. Elle réussit à obtenir un contrat selon lequel elle devait fournir les «techniques opératoires» au gouvernement de la Birmanie. Il n'était pas supposé être—et n'était pas en fait—une vente de procédés secrets. Tout ce qu'a fait Evans Medical fut de révéler au gouvernement birman ses procédés secrets de sorte que celui-ci puisse les utiliser lui aussi. Evans Medical s'est gardée le droit d'utiliser elle-même les procédés et a stipulé expressément au contrat que le gouvernement birman ne pouvait divulguer les informations sans son consentement. Vu ainsi, fournir des informations touchant des procédés secrets n'était rien de plus ou de moins que de fournir les «techniques opératoires»—sans aucun doute une part particulièrement précieuse—mais il s'agissait encore de fournir les «techniques opératoires». Les parties à ce contrat l'ont considéré de cette façon. Ils n'ont pas établi de distinction entre cela et les autres sortes de «techniques opératoires» qui devaient être fournies en contrepartie des £100,000.

Quelle est la situation des «techniques opératoires» aux fins de l'impôt? Il s'agit sans aucun doute d'un actif générateur de revenu. Celui qui les possède peut s'en servir pour fabriquer des produits dans le but de les vendre ou il peut les enseigner à d'autres moyennant rétribution. Mais il ne peut les vendre complètement. . . . Même chose pour une compagnie qui possède une habileté et une expérience spéciales pour la fabrication mais aucun procédé secret. Ses «techniques opératoires» sont liées aux «techniques opératoires» de ses employés. Elle ne peut les empêcher de s'en servir comme elle ne peut les empêcher de se servir de leur cerveau: voir *Herbert Morris, Ltd. c. Saxelby*, [1916] 1 A.C. 688, à la page 704. Elle ne peut les vendre comme un actif immobilisé. Même lorsqu'une compagnie détient des procédés secrets, la divulgation de «techniques opératoires» se distingue de la vente de l'achalandage ou d'un procédé secret parce qu'une telle vente implique que le vendeur ne peut plus se prévaloir de la connaissance spéciale dont il s'est départi: voir *Trego c. Hunt*, [1896] A.C. 7, aux pages 24 et 25; elle peut donc être considérée avec raison comme la vente

I find it not possible for me not to compare the present instance to the *Evans Medical Supplies, Ltd.* case. In the present instance, the consideration is said to be paid for data, know-how and inventions but like the *Evans Medical Supplies, Ltd.* case no part of the total sum paid is allotted to any item in particular.

It is labeled a "non-exclusive licence" to use background data, a "non-exclusive licence" on four (4) patents and the right to be provided technical assistance.

To my way of thinking, the data and assistance are definitely services to be rendered and the licences on the four (4) patents not being exclusive, the plaintiff does not impart any asset which in fact would impoverish it. I believe that the licences to the patents are necessary for the application of the data and the technical assistance is strictly for services.

The components being each one of a nature that connotes services, none can be considered as being a capital item and I therefore fail to see how the three together, because in the same contract, can become capital.

The name used to describe a payment is not decisive. In *Commissioners of Inland Revenue v. British Salmson Aero Engines, Ltd.*⁷, we read these remarks of Finlay J. at page 35:

Mr. Needham has contended that the decision of the Special Commissioners as regards these sums of royalties was wrong. He said, and he rightly said, that the circumstance that they were called "royalties" in the agreement is not decisive. It is not decisive, I entirely agree, but I must say that while one is of course entitled, and indeed bound, to look at the thing to ascertain the real substance of the matter, the fact that people who, after all, know all about it choose in their agreement to refer to these annual sums—for annual they are, I think—as "royalties", is a matter not to be entirely neglected. Mr. Needham says that whatever they are called, they are simply the purchase price of a thing sold. Now if I rightly follow that argument, it depends upon the fact that here there was granted the licensee an exclusive right. I am unable to adopt the view which Mr. Needham urged upon me as to that. If I rightly

⁷ (1938) 22 T.C. 29.

d'un actif immobilisé: voir *Handley Page c. Butterworth*, 19 T.C. 328. Mais celui qui divulgue des «techniques opératoires» conserve toujours le droit de les utiliser lui-même, comme c'était le cas ici.

a Je ne puis m'empêcher de comparer la présente cause à l'affaire *Evans Medical Supplies, Ltd.* En l'espèce, on dit que l'argent fut versé pour des données, des techniques opératoires et des inventions mais, comme dans *Evans Medical Supplies, Ltd.*, aucune part de la somme totale n'est versée pour une catégorie de renseignements particuliers.

c Le contrat parle d'une «licence non exclusive» permettant l'utilisation de données d'une «licence non exclusive» portant sur quatre (4) brevets et du droit de recevoir une assistance technique.

d A mon avis, puisque les données et l'assistance sont définitivement des services qui devront être rendus et que les licences portant sur les quatre (4) brevets ne sont pas exclusives, la demanderesse ne transmet aucun actif immobilisé qui, de fait, l'appauvrirait. Je crois que les licences portant sur les brevets sont nécessaires pour utiliser les données et que l'assistance technique vise expressément les services.

f Chaque partie composante étant d'une nature qui implique des services, aucune ne peut être considérée comme un capital et je ne vois pas comment la réunion des trois dans un même contrat peut en faire un capital.

g Le terme utilisé pour désigner un paiement n'est pas décisif. Dans *Commissioners of Inland Revenue c. British Salmson Aero Engines, Ltd.*⁷, le juge Finlay a fait les remarques suivantes à la page 35:

[TRADUCTION] Needham a prétendu que la décision des commissaires spéciaux au sujet des montants des redevances était erronée. Il a dit, et avec raison, que le fait que le mot «redevances» ait été utilisé dans le contrat n'est pas décisif. Ce n'est pas décisif, j'en conviens, mais je dois ajouter que, bien qu'une personne puisse, et en fait doive, examiner une chose pour en établir la véritable nature, le fait que des gens qui, après tout, connaissent tout de cette chose, choisissent de désigner dans leur contrat ces sommes annuelles—je pense qu'il s'agit de sommes annuelles—sous le nom de «redevances», n'est pas à négliger complètement. Needham dit que peu importe le nom donné, il s'agit simplement du prix d'achat d'une chose vendue. Or si je suis bien cet argument, cela dépend du fait qu'ici le détenteur de licence a reçu un droit exclusif. Je ne puis me rallier à l'opinion que Needham a fait valoir à ce sujet. Si je

⁷ (1938) 22 T.C. 29.

follow his argument, supposing there had simply been granted a right, not exclusive, to construct and use, then in that event there would not have been a sale of property and royalty, if royalty there were, would have been appropriately taxed. I cannot regard the fact that this is an exclusive right as turning a licence into a sale of property; it seems to me to be not the reality of the thing.

In the instant case, the word fee is used in the contract with Chematur and then in a letter there is a reference to it. Plaintiff and Chematur know the right word to be used.

It is interesting to note on the same page of *C.I.R. v. British Salmson Aero Engines (supra)*, what is a grant of a licence to construct and use:

I would add this, that if, contrary to my view, it could be regarded, not as a licence to use but as a sale of the whole substratum, so to speak, of the business, of the whole property, that would not conclude the question, because it is quite clear that there may be a sale of property in consideration of an annual payment. The question would therefore remain. But, in my opinion, when one looks at it, this is really the grant of a licence to construct and use. That is the primary object and that is the meaning of the thing.

I do believe that we have here a licence to construct and use.

In *Commissioners of Inland Revenue v. Rustproof Metal Window Co., Ltd.*⁸, as Atkinson J. says, there was no change, as in the present case, in the patent (page 253):

The patent remained what it was before, something out of which he was making money by manufacturing the articles or using the processes, as in this case, and that user continued to be of precisely the same character after the licence had been granted. Therefore I think on that point the Crown is entitled to succeed.

Concerning, as here, a lump sum paid for a non-exclusive licence, we read these remarks of Lord Greene M.R. at page 267:

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

suis bien son argument, supposant qu'on a simplement octroyé un droit, non exclusif, de construire et d'utiliser, alors, il n'y aurait pas eu vente d'un bien et les redevances, si redevance il y avait, auraient été imposées à juste titre. Je ne puis considérer que le fait qu'il s'agisse d'un droit exclusif transforme une licence en vente d'un bien; ceci me semble contraire à la réalité.

En l'espèce, on a utilisé le mot droit dans le contrat intervenu avec Chematur et dans une lettre, on en fait également mention. La demanderesse et Chematur connaissaient le mot exact à utiliser.

Il est intéressant de noter ce qu'est l'octroi d'une licence de construction et d'utilisation dans *C.I.R. c. British Salmson Aero Engines* (précité), à la même page:

[TRADUCTION] J'ajouterais que si, contrairement à mon opinion, cela peut être considéré, non comme une licence d'utilisation mais comme une vente de tout le substrat, c'est-à-dire du commerce, de toute la propriété, la question ne serait pas résolue parce qu'il est tout à fait clair qu'il peut y avoir vente d'un bien en contrepartie d'un versement annuel. La question subsisterait donc. Mais, à mon avis, lorsqu'on regarde de près, il s'agit vraiment de l'octroi d'une licence de construction et d'utilisation. C'est son principal objet et sa signification.

Je crois que nous sommes en face ici d'une licence de construction et d'utilisation.

Dans *Commissioners of Inland Revenue c. Rustproof Metal Window Co., Ltd.*⁸ le juge Atkinson dit, à la page 253, qu'il n'y avait, comme en l'espèce, aucune modification du brevet.

[TRADUCTION] Le brevet demeurait ce qu'il était avant, quelque chose lui permettant de faire de l'argent par la fabrication des articles ou l'utilisation des procédés, comme en l'espèce, et la nature précise de cet utilisateur n'a pas été modifiée après l'octroi de la licence. En conséquence, je pense que la Couronne l'emporte sur ce point.

Au sujet, comme c'est le cas ici, d'une somme globale versée pour une licence non exclusive, voir les remarques de lord Greene, M.R., à la page 267:

[TRADUCTION] Revenons à l'argument de l'avocat: je ne vois pas pourquoi nous devrions dire, comme la proposition le laisse entendre et comme on l'a précisément fait valoir, qu'une somme reçue pour le droit d'utiliser un brevet est payable, que le brevet soit effectivement exploité ou non et sans mention d'aucune question relative à l'utilisateur, doit nécessairement être une recette du compte capital. Une somme reçue en contrepartie de l'octroi du droit d'utiliser un brevet, que l'utilisateur s'en serve ou non, est sûrement aussi susceptible d'être une recette du compte revenu qu'une somme reçue en contrepartie de l'octroi du droit d'utiliser tout autre genre de bien, par exemple, un véhicule automobile. La question de savoir s'il s'agit d'une

⁸ (1947) 29 T.C. 243.

⁸ [1947] 29 T.C. 243.

relevant circumstances and not by some fixed rule of law such as is suggested.

As to practical knowledge, Lord Greene says at pages 269-70:

There are many patents which are applied more efficiently after some experience of their practical application or some practical instruction by the patentee than they could be by a person who had merely read the specification. But the acquisition of practical knowledge of this kind is not the same thing as the acquisition of the knowledge of a secret process. It is nothing more than what normally happens in the case of a licence; a person who has used the patent is likely to be more knowledgeable and efficient in its use than a person who has not. But the acquisition of this practical knowledge by a licensee cannot, as it appears to me, be said in any sense to affect a depreciation of the value of the patent, nor can practical instruction given to the licensee be said to depreciate any business asset of the licensor.

The only person to whom such practical knowledge can be of use is a person entitled to use the invention comprised in the patent. During the currency of the patent no one but the patentee or a licensee from him is entitled to use the patent. It is clear, therefore, that during the currency of the patent, the fact that this practical knowledge had been acquired by or communicated to the licensee could not in any way affect the value of the patent. After the expiration of the patent the patent process can be used by the public, and the presumption must, I think, be, in the absence of evidence to the contrary, that the specification contains the necessary directions as to its use. That a member of the public using the process would be in a better position, momentarily at any rate, to use it to the best advantage if he had obtained some practical knowledge than an un instructed beginner may be conceded. But this is true in the case of many, if not most, patents.

The argument in fact goes too far, for it would mean that there was an element of capital depreciation of a business asset in many or perhaps most grants of licences. Every patentee who has granted a licence will find that on the expiration of the patent his licensee is or may be for a time at any rate in a better position to compete with him than other members of the public who on the expiration of the patent are minded to use the invention; and the more licences he has granted the more such privileged competitors he will have. But I have never before heard it suggested that this implies that the licensor has suffered a capital loss. On the contrary, if there is in any case any substance in the suggestion that a licence puts the licensee in a better position to compete with the licensor after the expiration of the patent, it can be no more than a necessary incident of the grant of the licence and a necessary consequence of the exploitation of the patent for profit during the period of its validity.

Secret information is also discussed *ibid.*:

recette du compte revenu ou du compte capital doit, j'aurais pensé, être déterminée à la lumière de toutes les circonstances pertinentes et non par quelque règle de droit rigide comme on le propose.

^a Au sujet de la connaissance pratique, lord Greene dit aux pages 269 et 270:

[TRADUCTION] Dans le cas de plusieurs brevets, leur titulaire peut les employer plus efficacement, après un peu de pratique ou avec quelques renseignements d'ordre pratique, que ne le ferait une personne qui a simplement lu le mémoire descriptif. Mais l'acquisition d'une telle connaissance pratique n'est pas la même chose que l'acquisition de la connaissance d'un procédé secret. Ce n'est rien de plus que ce qui arrive normalement dans le cas d'une licence; une personne qui a utilisé un brevet est susceptible d'en posséder une meilleure connaissance et d'en faire un usage plus efficace qu'une personne qui ne l'a pas utilisé. Mais le fait qu'un détenteur de licence acquiert une telle connaissance pratique ne peut, à ce qu'il me paraît, être considéré comme une dépréciation de la valeur d'un brevet, tout comme les renseignements d'ordre pratique donnés au détenteur de licence ne peuvent être considérés comme une dépréciation d'un actif immobilisé du donneur de licence.

La seule personne à qui une telle connaissance pratique peut être utile est celle qui a le droit d'utiliser l'invention contenue au brevet. Pendant la durée de validité du brevet, personne, sauf le titulaire du brevet ou celui à qui il a accordé une licence, n'a le droit d'utiliser le brevet. Il est clair, par conséquent, que pendant la durée de validité du brevet, le fait que cette connaissance pratique ait été acquise par le détenteur de licence ou qu'elle lui ait été transmise ne peut en aucune façon avoir un effet sur la valeur du brevet. A l'expiration du brevet, le procédé du brevet peut être utilisé par le public et je pense qu'on doit présumer, en l'absence de preuve contraire, que le mémoire descriptif renferme les instructions nécessaires à son utilisation. On peut admettre qu'un membre du public qui utilise le procédé pourrait l'utiliser plus efficacement, au moins temporairement, s'il avait une connaissance pratique que ne le ferait un débutant sans instructions. Ceci est vrai pour plusieurs brevets, sinon la plupart.

L'argument va trop loin parce que cela signifierait que plusieurs octrois de licences, ou peut-être la plupart, entraînent une certaine part de dépréciation de l'actif immobilisé de l'entreprise. Chaque titulaire de brevet qui a accordé une licence va découvrir qu'à l'expiration du brevet, le détenteur de la licence est, ou peut être pendant un certain temps au moins, dans une meilleure position pour lui faire concurrence que d'autres personnes du public qui, à l'expiration du brevet, songent à utiliser l'invention; plus il aura accordé de licences, plus il aura de concurrents privilégiés. Mais je n'ai jamais entendu dire que cela entraînait une perte en capital pour le donneur de licence. Au contraire, si l'idée que l'octroi d'une licence met le détenteur dans une meilleure position pour concurrencer le titulaire du brevet après son expiration a quelque fondement, ce n'est rien de plus qu'un incident nécessaire de l'octroi d'une licence et une conséquence nécessaire de l'exploitation d'un brevet pour en tirer un profit pendant sa durée de validité.

On y traite également des renseignements secrets, *ibid.*:

The Company, therefore, so far as use of secret information by the licensee is concerned, did not stipulate that it should not be used after the expiration of the patent. In paragraph 2 there is a perpetual covenant by the licensees to use their best endeavours to keep secret the manner of using the invention. This does not appear to me to assist the argument in any way. The inventions or discoveries the manner of using which the licensees by the same paragraph covenant to keep secret after the expiration of the patent are, as I have already said, inventions or discoveries not by the licensors but by the licensees. The argument, therefore, fails to convince me.

In *Murray (H. M. Inspector of Taxes) v. Imperial Chemical Industries Ltd.*⁹, there is a reference to fixed capital in connection with these rights by Russell L.J. at page 214:

The result of the contract with A.K.U. was that the whole of this group of rights was disposed of for ever by I.C.I. and effectively vested in A.K.U. In exchange, I.C.I. acquired a contractual obligation on the part of A.K.U. to pay a sum of £400,000 and, in addition, royalties related directly to the extent of user in the case of the C.P.A. patents, and consisting of an annuity in the case of the I.C.I. patents. I.C.I. had deprived itself completely of all ability thereafter to turn that part of its fixed capital to account, whether by direct use of the inventions or by licensing for reward. It had effectively transferred that ability to another; and that ability had been that part of its fixed capital. The substance of the matter was that I.C.I. disposed of a part of its fixed capital in part for a sum (£400,000) which of itself, unlike the royalties, did not bear the stamp of a revenue receipt. I entirely agree with Cross J. on this point.

I do not believe that here there is anything that can be said to have been disposed of by plaintiff.

In *Jeffrey (H. M. Inspector of Taxes) v. Rolls-Royce, Ltd.*¹⁰, Donovan L.J., at pages 487-88, as to the treatment for tax purposes of the reward, says:

If these distinctions be borne in mind it does not matter a great deal by what name knowledge, skill and experience be called. They are clearly part of the capital equipment of a company such as the Respondent, in much the same way as the same attributes are the capital equipment of an individual craftsman. They can be exploited in two ways. By their employment, articles can be produced and sold. Alternatively or in addition, the knowledge, skill and experience can be imparted to others for reward. The great artist with his pupils is a familiar example. Similarly with a company such as the Respondent. It can and does use its great experience, and the knowledge and skill which comes of it, to make and sell aero engines. In addition it imparts these things to others for reward. Admittedly, it does this in the course of its trade, and the sole question here is whether that part of the reward consisting of a

La compagnie, donc, en ce qui a trait à l'utilisation des renseignements secrets par le détenteur de licence, n'a pas stipulé qu'ils ne devaient pas être utilisés après l'expiration du brevet. Au paragraphe 2, les détenteurs s'engagent de façon perpétuelle à faire de leur mieux pour garder secrète la manière d'utiliser l'invention. Ceci ne me paraît pas appuyer l'argument de quelque façon. Les inventions ou les découvertes relatives au mode d'utilisation que les détenteurs se sont engagés, au même paragraphe, à garder secrètes après l'expiration du brevet sont, je l'ai déjà dit, des inventions ou découvertes des détenteurs de licence, non des donneurs de licence. L'argument, en conséquence, ne m'a pas convaincu.

Dans *Murray (H. M. Inspector of Taxes) c. Imperial Chemical Industries Ltd.*⁹, le lord juge Russell a fait mention à la page 214 des capitaux fixes relativement à ces droits:

[TRADUCTION] Le contrat intervenu avec A.K.U. a eu pour résultat que I.C.I. a cédé pour toujours la totalité de cet ensemble de droits à A.K.U. En échange, I.C.I. a obtenu l'obligation contractuelle de A.K.U. de lui verser la somme de £400,000 et, en plus, des redevances liées directement à l'importance de l'utilisation dans le cas des brevets C.P.A., et consistant en une annuité dans le cas des brevets de I.C.I. I.C.I. s'est départie complètement de sa capacité de transformer cette part de ses capitaux fixes en profit, soit en utilisant directement les inventions, soit en accordant des licences moyennant rétribution. Elle a effectivement cédé cette capacité à un autre; et cette capacité constituait une part de ses capitaux fixes. Le fond de la question réside dans le fait que I.C.I. a cédé une part de ses capitaux fixes en partie pour une somme d'argent (£400,000) qui en elle-même, à la différence des redevances, ne peut être qualifiée de recette du compte revenu. Je suis entièrement d'accord avec le juge Cross sur ce point.

Je crois qu'on peut dire dans le cas présent que la demanderesse n'a rien cédé.

Dans *Jeffrey (H. M. Inspector of Taxes) c. Rolls-Royce, Ltd.*¹⁰, le lord juge Donovan, aux pages 487-88, s'est penché sur la façon de considérer, pour fins d'impôt, la rétribution:

[TRADUCTION] Si l'on doit faire ces distinctions, il importe peu quel nom l'on donne à la connaissance, l'habileté et l'expérience. Elles font clairement partie du capital d'exploitation d'une compagnie comme l'intimée, de la même manière que ces attributs constituent le capital d'exploitation d'un homme de métier. Elles peuvent être exploitées de deux façons. Leur emploi permet la production d'articles et leur vente. Subsidiellement ou par surcroît, la connaissance, l'habileté et l'expérience peuvent être transmises à d'autres moyennant rétribution. Le grand artiste entouré de ses élèves en est un exemple courant. Même chose pour une compagnie comme l'intimée. Elle peut utiliser et utilise en fait sa grande expérience, ainsi que la connaissance et l'habileté qui en découlent, pour fabriquer et vendre des moteurs d'avion. Par surcroît, elle les transmet à d'autres moyennant rétribution. Il est admis qu'elle

⁹ (1967) 44 T.C. 175.

¹⁰ (1962) 40 T.C. 443.

⁹ (1967) 44 T.C. 175.

¹⁰ (1962) 40 T.C. 443.

lump sum is a receipt which should be included in the revenue account when computing the Company's taxable profits, or whether, on the other hand, the receipt should properly be credited to some capital account.

As to the nature of "know-how", Lord Reid, at page 492 *ibid.*, referring to the *Evans Medical Supplies, Ltd.* case (*supra*) says:

I cannot accept the contention that by each of these agreements the Company sold a part of that capital asset and received a price for it. There is nothing in the Case to indicate that that capital asset was in any way diminished by carrying out these agreements. The whole of its knowledge and experience remained available to the Company for manufacturing and further research and development, and there is nothing to show that its value was in any way diminished. The Company had not even given up a market which had been open to it. It could not sell its engines in these countries whether it made these agreements or not. If it had not made these agreements, it would have got nothing from these countries; by making them it was able to exploit its capital asset by receiving large sums for its use there. In essence, what it did was to teach the "licensees" how to make use of the "licences" which it granted. The Company founds on the decision of this House in *Evans Medical Supplies, Ltd. v. Moriarty* (1957) 37 T.C. 540. In that case it was held that the company parted with a capital asset and received for it a capital sum. For one thing, it lost its Burmese market. And, further, it was said to be obvious that the capital value of the secret processes must have been greatly diminished by their disclosure to the Burmese Government. Every case of this kind must be decided on its own facts; and, at least in these two respects, that case was very different from the present case. There is also the difference that in that case there was a single transaction, whereas in the present case there was a series of similar transactions. That in itself might not count for much, but it is, I think, important that these transactions arose out of deliberate policy. Even in the first agreement there was, in clause 23, a provision that certain further payments should not be less favourable than the sums demanded from other manufacturers for a similar licence.

Teaching the Government of the United States of America through information, data and non-exclusive licence is of the essence of the contract of plaintiff.

The capital aspect of "know-how" is discussed by Lord Radcliffe on pages 494-95:

The "capital" sum is what is now in question. I do not think it possible to attach any significance to the qualifying adjective. If we did, Revenue appeals on this particular issue would soon settle themselves. Presumably, it did not matter to the commission how the sum was described; on the other hand, it certainly did not bind the Company, when it has received the money, to apply it in any particular way in its accounts or otherwise. I

le fait dans le cours de son commerce et le seul point en litige est de savoir si la part de rétribution consistant en un montant global est une recette qui doit être portée au compte revenu lorsqu'on calcule les profits imposables de la compagnie ou si, d'autre part, la recette peut être portée à bon droit au compte capital.

Se référant à l'arrêt *Evans Medical Supplies, Ltd.*, (précité) lord Reid dit au sujet des «techniques opératoires», à la page 492 *ibid.*:

[TRADUCTION] Je ne puis accepter la prétention que la compagnie, par chacun de ces montants, a vendu une partie de cet actif immobilisé pour laquelle elle a reçu un montant d'argent. Rien au dossier n'indique que l'actif immobilisé a perdu de sa valeur par la réalisation de ses contrats. La compagnie pouvait encore se servir de toutes ses connaissances et de son expérience pour la fabrication, la recherche supplémentaire et l'expansion et rien ne montre que leur valeur a diminué de quelque façon. La compagnie n'a même pas renoncé à un marché qui lui était accessible. Elle ne pouvait vendre ses moteurs dans ces pays, qu'elle ait conclu ces contrats ou non. Si elle n'avait pas conclu ces contrats, elle n'aurait rien retiré de ces pays; en le faisant, elle pouvait exploiter son actif immobilisé en recevant d'importantes sommes d'argent pour leur utilisation là-bas. En substance, elle a enseigné aux «détenteurs de licence» comment utiliser les «licences» qu'elle accordait. La compagnie s'appuie sur l'arrêt de cette Chambre dans *Evans Medical Supplies, Ltd. c. Moriarty* (1957) 37 T.C. 540. Dans cette affaire-là, on a jugé que la compagnie avait cédé un actif immobilisé pour lequel elle avait reçu une somme en capital. D'abord, elle a perdu le marché de la Birmanie. Et, en outre, il était évident, a-t-on dit, que la valeur des procédés secrets a beaucoup diminué à la suite de leur divulgation au gouvernement de la Birmanie. On doit juger de chaque affaire de ce genre sur ses propres faits; et, au moins à ces deux égards, cette affaire-là est très différente de la présente. Il y a une autre différence en ce qu'il n'y a eu qu'une seule opération dans cette affaire-là alors qu'en l'espèce il y en a eu plusieurs semblables. Ce qui en soit peut avoir peu d'importance, mais je pense qu'il est important de souligner que ces opérations provenaient d'une ligne de conduite calculée. Même au premier contrat, il y avait, au paragraphe 23, une disposition prévoyant que certains paiements supplémentaires ne seraient pas moindres que les sommes exigées des autres fabricants pour une licence semblable.

L'essence du contrat de la demanderesse est l'enseignement au gouvernement des États-Unis grâce aux renseignements, aux données et à une licence non exclusive.

L'aspect capital des «techniques opératoires» est traité par lord Radcliffe, aux pages 494-95:

[TRADUCTION] Nous traitons maintenant de la somme en «capital». Je ne pense pas que l'on puisse attacher une signification particulière au qualificatif. Si nous le faisons, les appels en matière de revenu portant sur ce point précis se régleraient d'eux-mêmes. Il y a lieu de croire que la Commission accorde peu d'importance à la façon dont la somme est décrite; d'un autre côté, cette description ne lie certainement pas la compa-

think that one has to be on one's guard, in cases of this kind, against supposing that such adjectives as "capital" or "lump" contribute anything to the solution of the issue. "Capital" here seems to refer merely to the fact that the monies are to be paid outright against complete delivery of the drawings and other documents, regardless of whether any production followed or not. A "lump" sum is merely a non-recurring payment of money, but the adjective does not afford a good guide to the decision whether there is taxable income or not. A man keeping a tobacco shop who sells a packet of cigarettes receives a lump sum as the purchase price of his property, and I suppose that we should add that his trading stock is part of his capital; but no one would doubt that, just the same, the money he gets should find its way into his accounts for the purpose of ascertaining his trading profit. I have not been able to see why these "capital" receipts should not be brought into account in the assessment of the Company's trading profits. It seems to me that, so long as it kept its "know-how" to itself, it used it for the manufacture of its own engines, and its value was expressed in the successful sales which it achieved of those products. I daresay that the Company would have preferred, ideally, to reserve its "know-how" solely for the purpose of its own manufacture. I am not sure of that, when I read some of the chairman's speeches at the annual meetings. However that may be, it is clear that it saw that, having the "know-how", it could derive profit from the manufacture of its engines, even by others, in parts of the world where it either could not or would not sell or manufacture them itself, provided only that it equipped those others with the requisite expertise. So it turned the "know-how" to account by undertaking, for reward, to impart it to the others in order to bring about this alternative form of manufacture.

The last sentence surely applies to plaintiff.

As to the description of "know-how", Lord Morris of Borth-y-Gest says at pages 496-97:

Whatever description is given to that which in this case has been denoted by the words "know-how", the course of activity embarked upon by the Company was to put its current "know-how" to the most advantageous available use while it had its maximum current value. The Company acted in the way in which it considered that it could best carry on its trade as manufacturers. This may have involved a development of the method in which it had previously traded, but the fact that many successive licensing agreements were made suggests to my mind that, of set policy, the Company decided that its methods of trading as manufacturers should include that development. I cannot regard the licensing agreements as involving sales of successive portions of a fixed capital asset. So to regard the licensing agreements seems to me to be quite unreal. The Company did not part with, or get rid of, its "know-how".

Another description of "know-how" is given by Lord Guest at page 499:

gnie, après réception de l'argent, dans sa façon de l'appliquer dans ses comptes ou autrement. Je pense qu'on doit éviter, dans de tels cas, de supposer que l'emploi des qualificatifs «en capital» ou «global» a un rôle à jouer dans la solution du point en litige. «Capital» semble ici se référer simplement au fait que
 a l'argent doit être entièrement versé à la livraison complète des dessins et autres documents, sans tenir compte s'il y a par la suite production ou non. Une somme «globale» est simplement un paiement définitif mais l'adjectif ne constitue pas une indication utile pour décider s'il s'agit ou non d'un revenu imposable. Un exploitant de débit de tabac qui vend un paquet
 b de cigarettes reçoit une somme globale comme prix d'achat de son bien et je présume que nous devons ajouter que les marchandises en magasin font partie de son capital; mais, de la même façon, personne ne mettrait en doute que l'argent perçu devrait être inscrit dans un compte de façon à déterminer son profit d'exploitation. Je ne vois pas pourquoi ces recettes du
 c compte «capital» ne seraient pas prises en considération pour la cotisation des profits d'exploitation de la compagnie. Il me semble que, aussi longtemps qu'elle garde ses «techniques opératoires» pour elle-même, elle les utilise pour fabriquer ses propres moteurs et sa valeur se traduit par les ventes fructueuses qu'elle réalise avec ses produits. Je suppose que la compa-
 d gnie aurait préféré, idéalement, en réserver l'usage exclusif à sa propre industrie. Mais je n'en suis pas sûr lorsque je lis quelques-uns des discours du président prononcés aux assemblées annuelles. Quoi qu'il en soit, il est clair qu'elle a jugé que possédant les «techniques opératoires», elle pourrait tirer un profit de la fabrication de ses moteurs, même par d'autres, dans
 e les parties du monde où, de toute façon, elle ne pourrait les vendre ou les fabriquer elle-même, en autant qu'elle fournisse à ces autres compagnies les connaissances techniques nécessaires. Ainsi, elle a tiré parti des «techniques opératoires» en s'engageant, contre rétribution, à les transmettre aux autres de façon à mener à bonne fin cette forme subsidiaire de fabrication.

f La dernière phrase s'applique sûrement à la demanderesse.

g Au sujet de la description des «techniques opératoires», lord Morris of Borth-y-Gest dit aux pages 496-97:

[TRADUCTION] Peu importe de quelle façon on décrit ce que les mots «techniques opératoires» désignent en l'espèce, l'activité de la compagnie consistait à tirer le meilleur parti possible de ses «techniques opératoires» courantes pendant qu'elles
 h avaient le plus de valeur. La compagnie a agi de la façon qui lui semblait le plus propice à la poursuite de ses affaires comme fabricant. Ceci a pu faire évoluer ses méthodes commerciales antérieures, mais le fait que plusieurs contrats octroyant des licences sont intervenus me laisse croire, vu sa politique bien arrêtée, que la compagnie a décidé d'inclure cette évolution
 i dans sa manière de faire le commerce comme fabricant. Je ne puis considérer les contrats octroyant des licences comme constituant des ventes successives de parties d'un actif immobilisé fixe. Les considérer ainsi me semble tout à fait contraire à la réalité. La compagnie n'a pas cédé, ou ne s'est pas défait, de ses «techniques opératoires».

j Lord Guest donne une autre description des «techniques opératoires» à la page 499:

It is not doubtful that if the Crown had made a case that the Company entered upon a new trade of dealing in "know-how", it might have been assessed on the lump sums paid under the agreements. The Crown, however, expressly disclaimed any intention of alleging a new trade. The question is, therefore, whether the licensing fees can be included as profits of the Company as incidental to the manufacture of aero engines. I have given my reasons for distinguishing this case from *Evans Medical Supplies* ([37] T.C. 540). If the licensing fees are not capital receipts on the basis of the decision in *Evans Medical Supplies*, I do not see any other conclusion than that they are trading receipts. The matter can be expressed in different ways. I prefer to base my conclusion upon the view that the licensing agreements were a development of the general trade carried on by the Company. The royalties are admittedly included among the Company's profits of the trade as manufacturers of aero engines. These could not have been earned so easily without the licensing, which enabled the foreign governments to manufacture the aero engines. It was an integral trading activity and the licensing agreements were incidental to the manufacture of aero engines.

In *Musker (H. M. Inspector of Taxes) v. English Electric Co., Ltd.*¹¹, Lord Denning M.R. writes about the use of "know-how" at page 582:

Now it seems to me that this is a typical case of "know-how". "Manufacturing technique" is just "know-how". "Know-how" is an intangible asset, just as intangible as goodwill and just as worthy of recognition. It is a revenue-producing asset, just as goodwill is. "Know-how" can be put to use so as to produce revenue in two ways. The manufacturer can use it himself to make things for sale and make profit that way; or he can teach it to others, so that they can make their own things, in which case he gets paid for the knowledge and information which he imparts to them. His fees and rewards are then revenue in his hands. I assume, of course, that the manufacturer, although teaching it to others, still retains the knowledge himself and intends to go on using it himself and making things from it. So long as he does this, he retains his capital asset himself and is only using it to produce revenue.

The nature of "know-how" is looked at by Viscount Radcliffe at page 585:

In my opinion, there are two considerations which govern cases of this kind and which go a long way towards destroying the force of the analogies by which the Appellant's argument seeks to prove that the transactions under review were sales of fixed assets, and that receipts arising from them ought to be treated as receipts on capital account. One is that in reality no sale takes place. The Appellant had after the transaction what

¹¹ (1964) 41 T.C. 556.

[TRADUCTION] On ne peut douter que la Couronne aurait cotisé la compagnie sur les sommes globales versées en vertu des contrats si elle avait pu prouver que la compagnie s'était engagée dans un nouveau commerce, soit la vente de ses «techniques opératoires». La Couronne, cependant, a expressément renoncé à son intention d'invoquer qu'il s'agissait d'un nouveau commerce. En conséquence, la question qui se pose est de savoir si les droits versés pour les licences peuvent être inclus comme profits de la compagnie accessoires à la fabrication de moteurs d'avion. J'ai expliqué pourquoi je distinguais la présente affaire de *Evans Medical Supplies* ([37] T.C. 540). Si, sur la base de l'arrêt *Evans Medical Supplies*, les droits versés pour les licences ne sont pas des recettes du compte capital, il faut nécessairement conclure que ce sont des recettes d'exploitation. On peut l'exprimer de diverses façons. Je préfère m'appuyer sur le point de vue voulant que les contrats de licences ne soient qu'une évolution dans le commerce général exploité par la compagnie. On s'accorde à dire que les redevances sont incluses dans les profits que la compagnie a réalisés par la fabrication des moteurs d'avion. Ils n'auraient pas été réalisés aussi facilement n'eût été l'octroi des licences qui permettaient aux gouvernements étrangers de fabriquer les moteurs d'avion. Il s'agissait d'une activité intégrante du commerce et les contrats de licences étaient accessoires à la fabrication des moteurs d'avion.

Dans *Musker (H. M. Inspector of Taxes) c. English Electric Co., Ltd.*¹¹ lord Denning, Maître des rôles, a écrit à la page 582 au sujet de l'utilisation des «techniques opératoires»:

[TRADUCTION] Il s'agit, selon moi, d'un cas typique de «techniques opératoires». Les «techniques de fabrication» sont simplement des «techniques opératoires». La «technique opératoire» est un actif intangible, aussi intangible que l'achalandage et aussi digne d'être reconnu. C'est un actif générateur de revenu, tout comme l'achalandage. Les «techniques opératoires» peuvent être utilisées pour produire un revenu de deux façons. Le fabricant peut les utiliser lui-même pour fabriquer des objets destinés à la vente et faire ainsi un profit; ou il peut les enseigner à d'autres de façon qu'ils puissent fabriquer leurs propres objets, auquel cas on le paie pour la connaissance et les renseignements qu'il leur a ainsi cédés. Ces droits et rétributions constituent un revenu. Je pose comme principe que le fabricant, tout en enseignant aux autres, conserve encore la connaissance et a l'intention de continuer à l'utiliser lui-même et à en fabriquer des objets. Aussi longtemps qu'il agit ainsi, il conserve son actif immobilisé et l'utilise seulement pour produire un revenu.

Le vicomte Radcliffe a considéré la nature des «techniques opératoires» à la page 585:

[TRADUCTION] A mon avis, deux considérations gouvernent les causes de ce genre et contribuent largement à détruire la force des analogies au moyen desquelles l'argumentation de l'appelante cherche à prouver que les opérations à l'étude sont des ventes d'actifs fixes, et que les recettes qui en proviennent doivent être considérées comme des recettes du compte capital. L'une est qu'en réalité il n'y a pas eu vente. L'appelante

¹¹ (1964) 41 T.C. 556.

it had before it. There is no property right in "know-how" that can be transferred, even in the limited sense that there is a legally protected property interest in a secret process. Special knowledge or skill can indeed ripen into a form of property in the fields of commerce and industry, as in copyright, trademarks and designs and patents, and where such property is parted with for money what is received can be, but will not necessarily be, a receipt on capital account. But imparting "know-how" for reward is not like this, any more than a teacher sells his knowledge or skill to his pupil. Admittedly the Appellant was not in the same position after each transaction as before it. It had "up-dated the background knowledge" of a possible competitor, to use the graphic phrase of one of its witnesses. Conceivably, by so doing it had affected for the worse its trading potential in some fields and in some respects, but the significance of that is almost unavoidably theoretical at the time when the transaction has to be judged, and the consequences are far too speculative to allow the imparting of "know-how" to be treated for that reason as the disposal of a "capital" asset analogous with the sale of all or part of an undertaking.

Imparting information, data and inventions for a fee or reward is exactly what the plaintiff has done and fee is the word it used when it referred to the payment.

I cannot help not concluding that the amount of three hundred and seventy-eight thousand dollars (\$378,000) being three hundred and fifty thousand dollars (\$350,000) at exchange rate, was an amount paid by the Government of the United States of America as a fee; that fee was paid for services then to be rendered by plaintiff; these services consisted in having access to data, information and inventions; in common parlance, there is no way that a fee can be a purchase price; fee is defined *inter alia*, in dictionaries as "a reward for services"; none of the three items being the object of the contract could have been the object of a contract for sale; indeed, plaintiff kept these rights afterwards and consequently it is only their use that could be conveyed by way of services, to be paid for with a fee; plaintiff and its Swedish partner Chematur used the word "fee" in the agreement, not "payment" or "sale price", when they referred to licences or other rights of the same nature; nobody can say that Chematur and plaintiff did not know what a fee was; they referred to it in their agreement: services to be rendered for fee; as far as that goes, the Govern-

possédait après la transaction ce qu'elle possédait avant. Aucun droit de propriété dans les «techniques opératoires» ne peut être transmis, même au sens restreint qu'un procédé secret comporte un droit de propriété protégé par la loi. Les connaissances particulières et l'habileté peuvent faire l'objet d'une forme de propriété dans le domaine du commerce et de l'industrie, par exemple, le droit d'auteur, les marques de commerce, les dessins et les brevets, et lorsqu'une telle propriété est cédée pour de l'argent, ce qui est reçu peut être, mais pas nécessairement, une recette du compte capital. Mais il n'en va pas de même quand vous cédez des «techniques opératoires» contre rétribution, pas plus que quand un professeur vend sa connaissance et son habileté à ses élèves. Il est admis que l'appellante se trouvait, après chaque opération, dans une position différente de celle qui était la sienne avant. Elle avait «mis à jour les connaissances de base» d'un concurrent possible, pour utiliser l'expression pittoresque d'un de ses témoins. On peut concevoir qu'en agissant ainsi elle a diminué ses chances de faire commerce dans certains domaines et à certains égards, mais cela a une portée presque inévitablement théorique au moment où on doit juger l'opération, et les conséquences sont trop spéculatives pour permettre que, pour cette raison, la cession de «techniques opératoires» soit traitée comme la transmission d'un «actif immobilisé» analogue à la vente, totale ou partielle, d'une entreprise.

Céder des renseignements, des données et des inventions en contrepartie d'un droit ou d'une rétribution est exactement ce que la demanderesse a fait et elle a utilisé le mot droit lorsqu'il était fait mention du paiement.

Je dois conclure que le montant de trois cent soixante-dix-huit mille dollars (\$378,000), soit trois cent cinquante mille dollars (\$350,000) au cours des changes, était un montant versé par le gouvernement des États-Unis d'Amérique à titre de droit; que ce droit a été versé pour les services qui devaient être rendus par la demanderesse; ces services sont la consultation de données, de renseignements et d'inventions; en langage courant, un droit ne peut en aucune façon être un prix d'achat; les dictionnaires définissent droit comme «une rétribution versée pour des services»; aucun des trois points à la base du contrat ne peut faire l'objet d'un contrat de vente; en fait, la demanderesse a conservé ses droits par la suite et en conséquence, seul leur usage peut être cédé sous forme de services moyennant le versement d'un droit; la demanderesse et son partenaire suédois Chematur ont utilisé le mot «droit» dans le contrat, et non «paiement» ou «prix de vente» lorsqu'il était question de licences ou d'autres droits du même ordre; personne ne peut prétendre que Chematur et la demanderesse ignoraient ce qu'était un droit; ils l'ont utilisé dans leur contrat: services à être

ment of the United States of America knew through the agreement that it is services that were involved and that the consideration for the performance of these services was a fee; there cannot be a sale of services because services are rendered and they are rendered for a fee; plaintiff was not imparting anything at all when it entered into that contract with the Government of the United States of America and it was foreseen in the contract with Chematur that services were to be rendered; it follows that plaintiff, in my view, by using that designation in its agreement with Chematur, had decided then to enter into contracts with the same object in view: fees; I think that in acting in such a way, plaintiff's business could include entering into contracts like the one with the Government of the United States of America; that such contracts could be part of their business; consequently, the fee is a profit from their business under the provisions of section 4 of the Act.

The appeal shall be dismissed with costs.

rendus moyennant un droit; à cet égard, le gouvernement des États-Unis d'Amérique savait, grâce au contrat, qu'il était question de services et qu'en contrepartie on exigeait un droit; il ne peut s'agir d'une vente de services parce que les services ont été rendus et qu'ils l'ont été en contrepartie d'un droit; la demanderesse ne cédait rien lorsqu'elle a conclu le contrat avec le gouvernement des États-Unis d'Amérique et il était prévu au contrat conclu avec Chematur que des services seraient rendus; il s'ensuit que la demanderesse, à mon avis, en utilisant ce terme dans le contrat conclu avec Chematur, avait décidé de passer des contrats qui avaient le même objet: des droits; je crois qu'en agissant ainsi, l'entreprise de la demanderesse pouvait s'étendre à la passation de contrats comme celui intervenu avec le gouvernement des États-Unis d'Amérique; que de tels contrats faisaient partie de son entreprise; en conséquence, le droit est un profit provenant de son entreprise aux termes de l'article 4 de la Loi.

L'appel sera rejeté avec dépens.