

**2009 IFA TRAVELLING LECTURESHIP ON ROYALTIES BY NATHAN BOIDMAN
APPENDICES TO LECTURE OUTLINE**

APPENDIX 28 (CRA ON SHRINK WRAP VS. CUSTOM SOFTWARE)

Material:

ITP 94-05 – Computer Software Update (January 13, 1994)

ITP 94-07 – Computer Software Update (August 10, 1994)

#9425035 - Part XIII Shrink-wrap Software Royalties (December 15, 1994)

#9502165 – Systems/operating Software (April 26, 1995)

COMMUNIQUÉ

INTERNATIONAL TAX PROGRAMS DIRECTORATE DIRECTION DES PROGRAMMES D'IMPÔT INTERNATIONAUX

NUMBER ITP 94-05	RESTRICTED X	NUMÉRO PII 94-05	RESTRICTION X
DATE January 13, 1994		DATE Le 13 janvier, 1994	
ISSUED BY International Tax Programs Directorate		ÉMIS PAR Direction des Programmes d'impôt Internationaux	
SECTION AFFECTED All Sections		SECTION VISÉE Toutes les sections	
SUBJECT COMPUTER SOFTWARE - UPDATE		SUJET LOGICIELS - MISE À JOUR	

The purpose of this Communique is to further advise and update you on the departmental position regarding payments to non-residents for the right to use "custom" computer software in Canada. This Communique does not apply to computer software commonly known as "shrink-wrap" or "off-the-shelf".

Revenue Canada, based on legal advice, had taken the position that payments for the use of computer software were subject to non-resident withholding tax. For the period subsequent to December 1992, the Department placed a moratorium on issuance of assessments for Part XIII withholding tax in order to evaluate and re-confirm its position regarding the taxability of such payments. We have now reconfirmed our initial position. The assessment moratorium outlined in our Telex of December 30, 1992 is cancelled, effective immediately.

Le présent communiqué vous fournit une mise à jour sur la position du Ministère concernant les paiements faits à des non-résidents en vue d'obtenir le droit d'utiliser des logiciels "personnalisés" au Canada. Ce communiqué ne s'applique pas aux logiciels "prêts à l'emploi" ou que l'on peut se procurer en vente libre.

Revenu Canada, se fondant sur un avis juridique, avait adopté la position selon laquelle les paiements faits en vue d'utiliser des logiciels étaient assujettis à la retenue d'impôt des non-résidents. Pour la période suivant le mois de décembre 1992, le Ministère a imposé un moratoire sur l'établissement de cotisations pour la retenue d'impôt de la partie XIII, afin d'évaluer et de confirmer sa position concernant l'assujettissement à l'impôt de tels paiements. Nous avons maintenant confirmé notre position initiale. Le moratoire sur l'établissement des cotisations, qui était exposé dans notre télex du 30 décembre 1992, est annulé à compter de maintenant.

The Act permits an assessment to be raised against either the non-resident vendor or the Canadian payor. We suggest that consideration be given to assessing the non-resident vendor before proceeding against the Canadian payor.

In the Federal Budget of April 26, 1993 the government outlined its commitment to negotiate, on a bi-lateral basis, exemptions in its tax treaties that will eliminate the withholding tax on arm's length payments for the right to use patented information and information concerning scientific experience and for the use of computer software.

The effective date for an exemption will be set out in each specific bilateral negotiated document; for example, a treaty, protocol or mutual agreement. An example of such an exemption is the protocol which Canada has recently concluded under the Canada-Netherlands Income Tax Convention.

* Until a bilateral negotiated document is agreed with our treaty partners the Department's position is that any payment for the use of, or the right to use, a computer software program is a payment for the use of, or the right to use, a secret formula or process and is subject to withholding tax under subparagraph 212(1)(d)(i) of the Act.

Pursuant to paragraph 3 of Article XII of the Canada-U.S. Income Tax Convention (1980) Canada retains the right to tax such payments at the reduced rate of 10%.

La Loi permet d'émettre un avis de nouvelle cotisation au vendeur non résidant ou au payeur canadien. Nous vous suggérons de considérer de cotiser le vendeur non résidant avant d'entamer des procédures contre le payeur canadien.

Dans le budget fédéral du 26 avril 1993, le gouvernement s'est engagé à négocier, sur une base bilatérale, l'incorporation dans ses conventions fiscales d'exonérations qui élimineront la retenue d'impôt sur les paiements faits sans lien de dépendance en vue d'obtenir le droit d'utiliser des renseignements brevetés et des renseignements relatifs à des expériences scientifiques, et d'utiliser des logiciels.

La date d'entrée en vigueur d'une exonération sera fixée dans chaque document bilatéral négocié, comme une convention, un protocole ou un accord mutuel. Par exemple, le Canada a signé récemment un protocole à la Convention fiscale entre le Canada et les Pays-Bas qui prévoit une telle exonération.

Jusqu'à ce que des documents bilatéraux négociés soient signés avec les États contractants concernés, la position du Ministère est qu'un paiement fait en vue d'utiliser, ou d'obtenir le droit d'utiliser des logiciels, est un paiement fait en vue d'utiliser ou d'obtenir le droit d'utiliser des formules secrètes ou des procédés de fabrication et, par conséquent, est assujéti à la retenue d'impôt en vertu du sous-alinéa 212(1)(d)(i) de la Loi.

En vertu de l'alinéa 3 de l'article XII de la Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis (1980), le Canada conserve le droit d'imposer de tels paiement au taux réduit de 10 %.

DOCUMENT DISCLOSED PURSUANT TO
THE ACCESS TO INFORMATION ACT

..../3

000002

If you require any further information please contact our Part XIII/Reg. 105 technical support line at (613) 957-8856 (English) or (613) 952-7476 (French).

Si vous avez besoin d'autres renseignements, communiquez avec notre service téléphonique de soutien technique concernant la partie XIII de la Loi et l'article 105 du Règlement, au (613) 957-8856 (anglais) ou au (613) 952-7476 (français).



Carole Gouin

Carole Gouin
Director General/Directrice générale
International Tax Programs Directorate /
Direction des programmes d'impôt internationaux

DOCUMENT DISCLOSED PURSUANT TO
THE ACCESS TO INFORMATION ACT

000003



COMMUNIQUÉ

INTERNATIONAL TAX PROGRAMS DIRECTORATE DIRECTION DES PROGRAMMES D'IMPÔT INTERNATIONAUX

NUMBER	ITP 94-07	RESTRICTED	X	NUMÉRO	P11 94-07	RESTREINTE	X
DATE	August 10, 1994			DATE	le 10 août 1994		
ISSUED BY	International Tax Programs Directorate			ÉMIS PAR	Direction des programmes d'impôt internationaux		
SECTION AFFECTED	TOM 10 and 37, * See below.			SECTION VISÉE	MOI 10 et 37, * voir ci-dessous.		
SUBJECT	COMPUTER SOFTWARE - UPDATE			SUJET	LOGICIELS - MISE À JOUR		

* International/Part XIII Auditors, Revenue Collections and NRWAD, ITO.

* Vérificateurs - Vérifications internationales/impôt de la partie XIII, Recouvrement des recettes et Comptes de retenues des non-résidents, BII.

The purpose of this Communique is to update the departmental position regarding payments to non-residents for the right to use computer software commonly known as "pre-packaged", "shrink-wrap" or "off-the-shelf" (shrink-wrap). Revenue Canada, as a result of a study, has taken the position that payments made to non-residents of Canada for the acquisition of "shrink-wrap" computer software should be treated as proceeds from sales and Part XIII tax does not apply.

Le présent communiqué a pour objet la mise à jour de la position du Ministère concernant les paiements faits à des non-résidents pour avoir le droit d'utiliser des logiciels préemballés, prêts à l'emploi ou disponibles immédiatement. La position de Revenu Canada, basée sur les résultats d'une étude, est la suivante : les paiements faits à des non-résidents du Canada pour l'acquisition de logiciels prêts à l'emploi doivent être considérés comme produits de ventes et ne sont donc pas assujettis à l'impôt de la partie XIII.

Previously, the department confirmed its tax position on payments made to non-residents for the right to use "custom" computer software.

Auparavant, le Ministère avait confirmé sa position sur le traitement fiscal des paiements faits à des non-résidents pour le droit d'utiliser des logiciels personnalisés.

DOCUMENT DISCLOSED PURSUANT TO
THE ACCESS TO INFORMATION ACT

0.00043

Custom software refers to an arrangement whereby the licensee enters into a specific software licensing agreement with the software licensor as a condition to him acquiring the right to use the computer software and thereby acknowledging his acceptance of the terms of the licensing agreement.

Consideration for the use of custom software may comprise a lump sum payment and/or a series of periodic payments. Both types of payments are taxable. Please refer to Communiqué ITP 94-05, dated January 13, 1994 for further details on this topic.

Shrink-wrap is used to denote any pre-packaged, off-the-shelf or shrink-wrapped commercially available computer software programs.

Generally, the software and related information is packaged under a plastic shrink-wrapped cover. The package containing the software usually includes a general licensing agreement. In such cases, there is documentation advising the user that opening the package or using the software constitutes acceptance of the terms of the licensing agreement.

Considerations to determine whether "shrink-wrap" or "custom" computer software exists.

Agreement The existence of a specific software licensing agreement between the licensee and the software licensor should be viewed as "custom" software. All software acquisitions will be supported by some type of licensing agreement, either a specific software licensing agreement or a general licensing agreement contained within the shrink-wrap packaging.

On parle de logiciel personnalisé lorsque le concessionnaire conclut une entente particulière d'utilisation du logiciel avec le concédant comme condition à l'acquisition des droits d'utilisation du logiciel, et donc à l'acceptation des modalités de l'entente d'utilisation du logiciel.

La contrepartie pour l'utilisation du logiciel personnalisé peut prendre la forme d'une somme forfaitaire et/ou de paiements périodiques. Ces deux genres de paiement sont imposables. Consulter le communiqué PII 94-05 du 13 janvier 1994 pour plus de détails sur ce sujet.

L'expression prêt à l'emploi désigne tout logiciel préemballé, disponible sur le marché immédiatement et donc prêt à utiliser.

En général, la boîte contenant le logiciel et l'information connexe est enveloppée d'une pellicule rétrécissable. Une entente générale d'utilisation est jointe habituellement au logiciel; si tel est le cas, on trouve en outre un document qui informe l'utilisateur que l'ouverture de la boîte ou l'utilisation du logiciel signifie qu'il accepte les modalités de l'entente d'utilisation.

Considérations pour établir si un logiciel est prêt à l'emploi ou personnalisé :

Entente - S'il existe une entente d'utilisation entre le concédant et le concessionnaire, le logiciel doit être considéré comme un logiciel personnalisé. Tout achat de logiciel sera validé par une entente d'utilisation particulière ou par l'entente d'utilisation générale qui accompagne les logiciels prêts

DOCUMENT DISCLOSED PURSUANT TO THE ACCESS TO INFORMATION ACT

000045

Specific software licensing agreements will state the cost of the license fees while the licence fees for a general licensing agreement usually are identified separately on an invoice. Where payments are made pursuant to a specific software licensing agreement to non-residents of Canada for the right to use computer software, it should be treated as "custom" computer software.

Cost - Where the dollar amount expended for the acquisition of the computer software is in excess of \$2,500. per program, it may suggest "custom" software.

Custom Computer Software - Generally, payments for the right to use custom computer software in Canada are taxable. This also includes payments made to an agent of the non-resident vendor for the right to use custom software in Canada.

A third party (distributor), may be involved in distributing custom software to end-users resident in Canada. The third party may act on their own behalf or as agent for the non-resident.

Where payments are made by a distributor acting on his own behalf to a non-resident of Canada pursuant to an agreement for the right to distribute custom computer software, the amounts paid are taxable under 212(1)(d) of the Act. However, we have been advised that such payment may not be a royalty for the purposes of Article XII of the Canada - U.S. Income Tax Convention (1980) (Convention) and therefore may be exempt from taxation in Canada under Article VII (Business Profits) of the Convention. It is anticipated that there may be a limited number of these agreements.

Le montant des frais de licence est précisé dans les ententes d'utilisation particulières: au contraire, dans les ententes générales, ces frais apparaissent habituellement de façon séparée sur une facture. Si, aux termes d'une entente d'utilisation particulière, des paiements sont faits à des non-résidents du Canada pour l'obtention du droit d'utilisation d'un logiciel, ce logiciel doit être considéré comme un logiciel personnalisé.

Prix - Si le montant versé pour l'acquisition du logiciel dépasse les 2 500 \$ l'unité, peut dès lors penser qu'il s'agit d'un logiciel personnalisé.

Logiciel personnalisé - En général, paiements faits pour le droit d'utiliser logiciel personnalisé au Canada se imposables, y compris les paiements faits un agent d'un vendeur non-résident pour droit d'utiliser un logiciel personnalisé : Canada.

Il peut y avoir intervention d'un tiers (distributeur) dans la distribution d'un logiciel personnalisé aux utilisateurs finals résidant au Canada. Le tiers peut agir en son nom propre ou au nom du non-résident.

Si les paiements sont faits par un distributeur en son propre nom à un non-résident du Canada aux termes d'une entente pour l'obtention des droits de distribution d'un logiciel personnalisé, ces paiements sont imposables en vertu de l'alinéa 212(1)d) de la Loi. Toutefois, nous avons été informés que ce genre de paiement ne constitue pas nécessairement une redevance au sens de l'article XII de la Convention fiscale Canada - États-Unis (la «Convention»), et qu'il peut par conséquent ne pas être assujéti à l'impôt au Canada selon l'article VII (bénéfices d'entreprise) de la Convention. On ne prévoit pas qu'un nombre élevé d'ententes de ce genre soient

Where a distributor is acting as an agent for the non-resident in respect of a custom computer software licensing transaction, a payment made to the agent by a Canadian end-user of custom computer software should be considered to have been effectively made to the non-resident.

A person acting for the non-resident licensor in a licensing arrangement with a licensee is generally considered to be acting as an agent. In a distributorship arrangement, where the distributor is sub-licensed by the non-resident licensor to act as a licensor and to distribute computer software to Canadian end-users (licensee) the distributor would generally be considered to be acting on their own behalf.

If a custom software agreement involving a third party is not clear as being an agent or distributor arrangement, refer copies of licensing/sublicensing agreements between:

- (a) non-resident and distributor/agent and
- (b) distributor/agent and Canadian end-user to Headquarters.

Refunds - All NR7R applications requesting refunds within the 2 year time limit under subsection 227(6) will be considered. For example, during 1994, consider only those refunds where the tax was remitted in 1992 or later. All late filed requests under 227(6) will be denied.

Si le distributeur agit en tant qu'agent du non-résident dans une transaction portant sur la licence d'un logiciel personnalisé, tout paiement fait par l'utilisateur final de ce logiciel à l'agent doit être considéré comme fait au non-résident.

Une personne agissant pour le compte du concédant non-résident dans le cadre d'un accord de licence avec le concessionnaire est généralement réputée être un agent. Dans un accord de distribution, si le distributeur obtient une sous-licence du concédant non-résident afin de pouvoir agir à titre de concédant et de distribuer un logiciel à des utilisateurs finals canadiens (concessionnaires), le distributeur est en général réputé agir en son propre nom.

Dans le cas d'une entente d'utilisation d'un logiciel personnalisé à laquelle participe un tiers, s'il est difficile d'établir la nature de l'entente (avec un agent ou avec un distributeur), faire parvenir à l'administration centrale une copie des ententes de licence et de sous-licence entre a) le non-résident et le distributeur ou l'agent et b) entre le distributeur ou l'agent et l'utilisateur final canadien.

Remboursements - Toute demande de remboursement présentée en vertu du paragraphe 227(6) au moyen d'un formulaire NR7R et dans le délai de deux ans après la fin de l'année civile sera examinée. Ainsi, en 1994, seules les demandes de remboursement d'impôts versés au cours de l'année civile 1992 ou après seront examinées; toute demande tardive sera

DOCUMENT DISCLOSED PURSUANT TO
THE ACCESS TO INFORMATION ACT

000046

Shrink-wrap computer software - Under \$500.00 - When the request is for less than \$500.00, consider the NR7R application based on the information submitted and/or additional information as necessary.

\$500.00 and over - Where any NR7R application is for \$500.00 or more, request a copy of the licensing agreement if one has not been submitted. Review the licensing agreement to determine if it pertains to shrink-wrap or custom computer software. Where the agreement is consistent with a shrink-wrap sale, a refund can be made. If no agreement or similar documentation is submitted, the refund is to be denied and the tax withheld confirmed with a memo notice of assessment.

Headquarters referrals - Where there is concern whether a refund should be made, refer your specific questions, a copy of the licensing agreement and NR7R to the Technical Support Section, International Tax Programs Directorate, 123 Slater St., Ottawa.

Reporting amounts refunded. - In order to determine the scope of refund requests in respect of shrink-wrap computer software and custom software distribution agreements (and where the U.S. Convention applies) only, we have attached a reporting form to record the tax refunded by the office processing the NR7R.

Logiciel prêt à l'emploi - Remboursement inférieur à 500,00 \$ - Si la demande vise un montant inférieur à 500,00 \$, examiner le formulaire NR7R à la lumière des renseignements fournis ou des renseignements supplémentaires, si cela est nécessaire.

Remboursement de 500,00 \$ et plus - Si la demande vise un montant de 500,00 \$ ou plus, demander une copie de l'entente d'utilisation si elle n'a pas déjà été fournie. Étudier l'entente pour établir si elle porte sur des logiciels prêts à l'emploi ou sur des logiciels personnalisés. Si l'entente concerne la vente de logiciels prêts à l'emploi, le remboursement peut être accordé. Le défaut de présenter une copie de l'entente ou d'un document équivalent entraîne le rejet de la demande de remboursement; la confirmation de l'impôt retenu est faite au moyen d'une cotisation pour mémoire.

Renvoi à l'administration centrale - Si un doute persiste sur la pertinence d'un remboursement, transmettre des questions précises, une copie de l'entente d'utilisation et le formulaire NR7R à la Section du soutien technique, Direction des programmes d'impôt internationaux, 123, rue Slater, Ottawa.

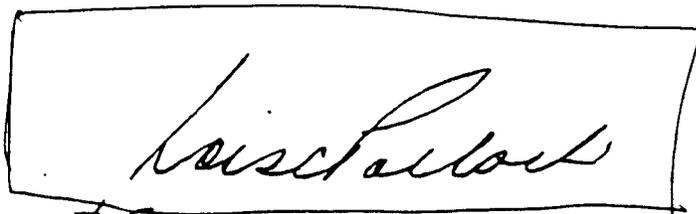
Rapport sur les sommes remboursées - Afin d'établir le nombre de demandes de remboursement qui ont trait aux ententes de distribution de logiciels personnalisés (auxquelles s'applique la Convention) et aux logiciels prêts à l'emploi, ainsi que les sommes en cause, nous avons joint à la présente un formulaire de rapport qui servira à consigner les sommes d'impôt remboursées par les bureaux qui traitent les NR7R.

Use of the attached reporting form will start on receipt of this Communiqué with the first report for the quarter ending September 30, 1994 (due October 15, 1994) and subsequent ones every quarter. Forward the report to the Compliance Programs Section, International Tax Programs Directorate, 123 Slater St., Ottawa within 15 days from the end of each quarter.

L'utilisation de ce formulaire de rapport débutera dès la réception de ce communiqué. Le premier rapport portera sur le trimestre se terminant le 30 septembre 1994 (prévu pour le 15 octobre 1994); par la suite un rapport devra être fait chaque trimestre. Envoyer le rapport à la Section des programmes d'observation, Direction des programmes d'impôt internationaux, 123, rue Slater, Ottawa, dans les quinze jours après la fin de chaque trimestre

If you require any further information please contact our technical support line at (613) 941-0908.

Si vous avez besoin d'autres renseignements, communiquez avec notre service téléphonique de soutien technique au (613) 941-0908.



CG
Carole Guin
Director General/Directrice générale
International Tax Programs Directorate /
Direction des programmes d'impôt internationaux

DOCUMENT DISCLOSED PURSUANT TO
THE ACCESS TO INFORMATION ACT

000048

REFUNDS - COMPUTER SOFTWARE

For the Quarter Ending _____ 19 _____

R.C. Code _____

Shrink-Wrap

Applicant	NR7R Number	Amount
-----------	-------------	--------

Custom (Involving Distributorship and U.S. Convention only)

Applicant	NR7R Number	Amount
-----------	-------------	--------

Total number of applicants _____ Total amount refunded this quarter \$ _____.

Forward to the Compliance Programs Section, International Tax Programs Directorate within 15 days from the end of the quarter.

DOCUMENT DISCLOSED PURSUANT TO
THE ACCESS TO INFORMATION ACT

000049

Query=9425035

Part XIII Shrink-wrap Software Royalties

December 15, 1994

Document number: 9425035

Income Tax Act: 212(1)(d)

Please note that the following document, although believed to be correct at the time of issue, may not represent the current position of the Department.
Prenez note que ce document, bien qu'exact au moment émis, peut ne pas représenter la position actuelle du ministère.

XXXXXXXXXX

942503
O. Laurikainen
(613)957-2116

Attention: XXXXXXXXXXXX

December 15, 1994

Dear Sirs:

Re: Part XIII Tax re: Shrink-wrap or Packaged Computer Software

This is in reply to your letter dated September 22, 1994 wherein you requested verification of the Department's position concerning the above referenced issue.

As a result of a recent study, Revenue Canada will now treat a transaction whereby a non-resident sells a Canadian resident "shrink-wrap computer software" as a sale of tangible goods, and therefore, Part XIII tax will not be applicable to the proceeds received by a non-resident in respect of such transaction. However, Revenue Canada continues to view a payment to a non-resident for the use of, or the right to use, "custom computer software" for a specified or indefinite period of time as being subject to Part XIII tax under subparagraph 212(1)(d)(i) of the Act.

The term "shrink-wrap computer software" is generally used to describe software that is pre-packaged and commercially available through mail order or at a retail store. Generally, such software is packaged along with a copy of the other related information, including the general licensing agreement, under a plastic shrink-wrapped cover. The general license agreement does not contain the name of the particular end-user of the software or the amount of the license fee. Moreover, the end-user of the software is not normally

Query=9425035

required to acknowledge in any manner that he has read or agreed to the terms of the software license.

The term "custom computer software" on the other hand, generally describes computer software the use of which is subject to a specific computer software license agreement. As a condition to the end-user acquiring the right to use the computer software, the end-user is required to enter into a computer software license agreement with respect to the use of the software. Such agreement will usually set out the amount of and the description of, the fees to be paid under the particular computer software license and the agreement will usually be signed by both parties to acknowledge acceptance of its terms. While custom computer software includes computer software that has been designed for a particular end-user's needs, the Department views all software as being custom computer software where an end-user acquires the right to use any computer software program under a specific license agreement. It does not matter that copies of the particular software program may also be available to the end-user and other end-users, as shrink-wrap software.

We trust this is the information you require.

Yours Truly,
for Director
Reorganizations and Foreign Division
Rulings Directorate
Policy and Legislation Branch

Query=9502165

Systems/operating Software

April 26, 1995

Window On Canadian Tax Commentary

Document number: 9502165

Income Tax Act: 212(1)

Please note that the following document, although believed to be correct at the time of issue, may not represent the current position of the Department. Prenez note que ce document, bien qu'exact au moment émis, peut ne pas représenter la position actuelle du ministère.

PRINCIPAL ISSUES:

Whether payments to non-residents for systems/operating software are subject to Part XIII withholding tax.

POSITION TAKEN:

Depends on whether they are sold as "shrink-wrap computer software" or as "custom computer software".

REASONS FOR POSITION TAKEN:

If sold as shrink-wrap computer software they are sales of tangible property and therefore not subject to withholding tax. If they are custom computer software then the payments are in respect of the use of, or the right to use, software and these payments are subject to withholding tax pursuant to Part XIII.

XXXXXXXXXX

950216
A. Seidel

Attention: XXXXXXXXXXXX

April 26, 1995

Dear Sirs:

This is in reply to your letter dated January 19, 1995 wherein you requested clarification as to whether payments

Query=9502165

made to non-residents for systems/operating software are subject to withholding tax under Part XIII of the *Income Tax Act* (the "Act").

In your letter you refer to the definition of an operating system as being "a program that controls a computer and makes it possible for users to enter and run their own programs" and that under the control of the operating system "the computer recognizes and obeys commands typed by the user".

Where payments are made by a Canadian resident to a non-resident and such payments are in respect of the use of, or the right to use, software (including systems/operating software) it is Revenue Canada's view that these payments represent compensation for the right to use a secret formula or process and are considered to be royalties for the purpose of most, if not all, of Canada's income tax treaties. As a result, these payments are subject to tax under subparagraph 212(1)(d)(i) of the Act. The rate of tax that subsection 212(1) of the Act imposes on a royalty payment to a non-resident is 25%. This rate may be reduced by an income tax treaty and is generally 10% under most income tax treaties that Canada has with industrialized nations.

As a result of a recent study, it is the Department's position that any transaction whereby a non-resident sells a Canadian resident "shrink-wrap computer software" is a sale of tangible goods such that Part XIII tax will not be applicable to the proceeds received by the non-resident. The Department continues to view a payment to a non-resident for the use of, or the right to use, "custom computer software" for a specified or indefinite period of time as being subject to Part XIII tax under subparagraph 212(1)(d)(i) of the Act.

The term "shrink-wrap computer software" is generally used to describe software that is pre-packaged and commercially available through mail order or at a retail store. Generally, such software is packaged under a plastic shrink-wrapped cover and includes a general licensing agreement. The general license agreement does not contain the name of the particular end-user of the software or the amount of the license fee. Moreover, the end-user of the software is not normally required to acknowledge in any manner that he has read or agreed to the terms of the software license.

The term "custom computer software" on the other hand, generally describes computer software the use of which is subject to a specific computer software license agreement. As a condition to the end-user acquiring the right to use the computer software, the end-user is required to enter into a computer software license agreement with respect to

Query=9502165

the use of the software. Such agreement will usually set out the amount of and the description of, the fees to be paid under the particular computer software license and the agreement will usually be signed by both parties to acknowledge acceptance of its terms. While custom computer software includes computer software that has been designed for a particular end-user's needs, the Department views all software as being custom computer software where an end-user acquires the right to use any computer software program under a specific license agreement. It does not matter that copies of the particular software program may also be available to the end-user and other end-users, as shrink-wrap computer software.

Whether or not systems/operating software is shrink-wrap computer software or custom computer software is a question of fact which can only be determined by reviewing the licensing agreement associated with the right to use a particular program. In the situation where the systems/operating software is sold in a manner that is similar to the sale of shrink-wrap computer software and is sold subject to a general licensing agreement which does not identify the particular end-user or the amount of the license fee, it is our view that such systems/operating software would not be subject to tax under Part XIII of the Act as it would be considered to be a sale of tangible property.

These comments are provided in accordance with the guidelines set out in paragraph 21 of Information Circular 70-6R2.

Yours truly,

for Director
Reorganizations and Foreign Division
Income Tax Rulings and
Interpretations Directorate
Policy and Legislation Branch