

A-40-80

A-40-80

Canadian Clyde Tube Forgings Limited (Appellant)

v.

The Queen (Respondent)

Court of Appeal, Urie and Le Dain JJ. and Kelly D.J.—Toronto, December 1 and 3, 1981.

Income tax — Income calculation — Manufacturing or processing tax credit — Appeal from a judgment of the Trial Division dismissing an appeal from a reassessment for income tax in respect of the 1973 taxation year — Appellant included labour costs paid to an independent contractor in computing s. 125.1 deduction — Semi-finished items delivered to contractor for machining — Contractor supplied own machinery and work force — Contractor's operation carried on entirely in appellant's plant with no artificial barriers between areas of plant occupied by appellant and contractor — Trial Judge held that the function carried on by the contractor was not a function normally performed by the appellant's employees pursuant to the definition of "cost of labour" — Whether the payments to the contractor fall within the definition of "cost of labour" under s. 5202 of the Income Tax Regulations — Appeal is dismissed — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63 and S.C. 1973-74, c. 29, s. 125.1 — Income Tax Regulations, SOR/73-495, ss. 5200, 5202.

APPEAL.

COUNSEL:

Philip F. Vineberg, Q.C. for appellant.
Wilfred Lefebvre and Ian S. MacGregor for respondent.

SOLICITORS:

Phillips & Vineberg, Montreal, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

URIE J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1980] 2 F.C. 15] dismissing the appellant's appeal from a reassessment for income tax made by the Minister of National Revenue in respect of the appellant's 1973 tax-

Canadian Clyde Tube Forgings Limited (Appelante)

a c.

La Reine (Intimée)

Cour d'appel, les juges Urie et Le Dain et le juge suppléant Kelly—Toronto, 1^{er} et 3 décembre 1981.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déduction d'impôt pour fabrication ou transformation — Appel du jugement par lequel la Division de première instance a rejeté un appel formé contre une nouvelle cotisation d'impôt sur le revenu établie pour l'année d'imposition 1973 — L'appelante a inclus dans le calcul de la déduction prévue à l'art. 125.1 à titre de coût en main-d'œuvre, les paiements effectués à un entrepreneur — Des articles semi-ouvrés ont été confiés à l'entrepreneur pour usinage — L'entrepreneur fournissait les machines et la main-d'œuvre — La totalité des opérations de l'entrepreneur s'effectuait dans l'usine de l'appelante, aucune barrière artificielle n'existant entre les zones de l'usine occupées par celle-ci et celles occupées par l'entrepreneur — Le juge de première instance a décidé que la fonction exécutée par l'entrepreneur n'était pas une fonction normalement exécutée par les employés de l'appelante au sens de la définition de «coût en main-d'œuvre» — Il s'agit de déterminer si les paiements effectués à l'entrepreneur relèvent de la définition que donne du «coût en main-d'œuvre» l'art. 5202 des Règlements de l'impôt sur le revenu — L'appel est rejeté — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, modifiée par S.C. 1970-71-72, c. 63 et par S.C. 1973-74, c. 29, art. 125.1 — Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/73-495, art. 5200, 5202.

APPEL.

AVOCATS:

Philip F. Vineberg, c.r., pour l'appelante.
Wilfred Lefebvre et Ian S. MacGregor pour l'intimée.

PROCUREURS:

Phillips & Vineberg, Montréal, pour l'appelante.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

LE JUGE URIE: Appel a été interjeté du jugement de la Division de première instance [[1980] 2 C.F. 15] qui avait rejeté le recours de l'appelante contre sa nouvelle cotisation, fixée par le ministre du Revenu national pour l'année d'imposition

tion year. The appellant's appeal to the Tax Review Board had also been dismissed.

It is common ground that the sole issue in the appeal is the proper method of calculation of the manufacturing and processing tax deduction to which the appellant may be entitled by virtue of section 125.1 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, section 1 ("the Act") and S.C. 1973-74, c. 29. The appellant computed the deduction at \$34,940. The reassessment reduced it to \$5,497. Which calculation is correct must be determined by deciding whether payments made by the appellant to an independent contractor, Weram Limited, fall within the definition of "cost of labour" under section 5202 of the *Income Tax Regulations*, SOR/73-495 ("the Regulations").

The learned Trial Judge accurately described the appellant's operations in the following fashion [at page 16]:

The plaintiff is engaged in the manufacture and processing of special pipes and fittings for the refining industry. The entire operation is carried out in the plaintiff's plant into which it receives semi-finished fittings and flanges. The semi-finished items are delivered by the plaintiff to the contractor for machining. They are then returned to the plaintiff for finishing, such as painting, and are stocked there and shipped from there to customers. The contractor supplies the necessary machines and tools, employs the machinists and is paid at agreed piece rates. The machinery is all located in the plaintiff's plant and the contractor's employees do all their work there. To any observer, the entire operation, from receiving to shipping, would appear to be a single, integrated process. There are no artificial physical barriers between the areas of the plant occupied by the plaintiff and the contractor nor superfluous segregation of the employees of one from those of the other. This *modus operandi* was adopted when the plant was established in 1960 and continues today.

The relevant part of section 125.1(1) of the Act reads as follows:

125.1 (1) There may be deducted from the tax otherwise payable under this Part by a corporation for a taxation year an amount equal to the aggregate of

(a) 9% of the lesser of

(i) the amount, if any, by which the corporation's Canadian manufacturing and processing profits for the year exceed the least of the amounts determined under paragraphs 125(1)(a) to (d) in respect of the corporation for the year, ...

1973. Le même recours avait été rejeté par la Commission de révision de l'impôt.

Les deux parties conviennent que le litige porte uniquement sur la question de savoir quelle est la méthode de calcul correcte de la déduction d'impôt pour fabrication et transformation, que l'appelante pourrait revendiquer en vertu de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, modifié par S.C. 1970-71-72, c. 63, article 1 («la Loi») et S.C. 1973-74, c. 29. L'appelante a établi le montant de sa déduction à \$34,940. Dans la nouvelle cotisation, ce montant a été réduit à \$5,497. Pour savoir lequel de ces deux chiffres est correct, il échet d'examiner si les paiements effectués par l'appelante à un entrepreneur, Weram Limited, constituent un «coût en main-d'œuvre» au sens de la définition de l'article 5202 des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, DORS/73-495 («les Règlements»).

Le juge de première instance a fidèlement décrit l'entreprise de l'appelante comme suit [à la page 16]:

La demanderesse fabrique et transforme de la tuyauterie et des pièces spéciales utilisées dans l'industrie du raffinage. L'ensemble des opérations s'effectue dans l'usine de la demanderesse où elle reçoit des raccords et des brides semi-ouvrés qu'elle confie à un entrepreneur pour usinage. Celui-ci les retourne ensuite à la demanderesse pour le finissage (p. ex. la peinture). Ces articles sont ensuite stockés sur place d'où ils seront expédiés aux clients. L'entrepreneur fournit les machines et l'outillage nécessaires, emploie les opérateurs et touche un salaire aux pièces selon le taux convenu. L'outillage est entièrement situé dans l'usine de la demanderesse et les ouvriers de l'entrepreneur y accomplissent tous leurs travaux. A tout observateur, le processus dans son ensemble, de la réception à l'expédition, apparaîtrait comme unique et intégré. Il n'y a pas de barrière physique artificielle entre les zones de l'usine occupées par la demanderesse et celles occupées par l'entrepreneur, ni de ségrégation superflue entre les employés de l'un ou de l'autre. Ce *modus operandi* a été adopté lorsque l'usine a été établie en 1960 et se poursuit à ce jour.

Le passage applicable de l'article 125.1(1) de la Loi prévoit ce qui suit:

125.1 (1) Une corporation peut déduire de l'impôt payable par ailleurs pour une année d'imposition, en vertu de la présente Partie, un montant égal au total obtenu en additionnant

a) 9% du moins élevé des montants qui représentent

(i) la fraction, si fraction il y a, des bénéfices de fabrication et de transformation au Canada réalisés par la corporation pour l'année qui est en sus du moins élevé des montants déterminés en vertu des alinéas 125(1)a) à d), à l'égard de la corporation, pour l'année, ...

Section 5200 and the relevant definitions in section 5202 of the Regulations read as follows:

Basic Formula

5200. Subject to section 5201, for the purpose of paragraph 125.1(3)(a) of the Act, "Canadian manufacturing and processing profits" of a corporation for a taxation year are hereby prescribed to be that proportion of the corporation's adjusted business income for the year that

(a) the aggregate of its cost of manufacturing and processing capital for the year and its cost of manufacturing and processing labour for the year

is of

(b) the aggregate of its cost of capital for the year and its cost of labour for the year.

Definitions

5202. In this Part, except as otherwise provided in section 5203 or 5204,

"cost of labour" of a corporation for a taxation year means an amount equal to the aggregate of

(a) the salaries and wages paid or payable during the year to all employees of the corporation for services performed during the year, and

(b) all other amounts each of which is an amount paid or payable during the year for the performance during the year, by any person other than an employee of the corporation, of functions relating to

- (i) the management or administration of the corporation,
- (ii) scientific research as defined in section 2900, or

(iii) a service or function that would normally be performed by an employee of the corporation,

but for the purposes of this definition, the salaries and wages referred to in paragraph (a) or other amounts referred to in paragraph (b) do not include that portion of those amounts that

(c) was included in the gross cost to the corporation of a property (other than a property that was manufactured by the corporation and leased during the year by the corporation to another person) that was included in computing the cost of capital of the corporation for the year, or

(d) was related to an active business carried on outside Canada by the corporation;

"cost of manufacturing and processing labour" of a corporation for a taxation year means 100/75 of that portion of the cost of labour of the corporation for that year that reflects the extent to which

(a) the salaries and wages included in the calculation thereof were paid or payable to persons for the portion of their time that they were directly engaged in qualified activities of the corporation during the year, and

(b) the other amounts included in the calculation thereof were paid or payable to persons for the performance of

L'article 5200 et les définitions applicables de l'article 5202 des Règlements portent:

Formule de base

5200. Sous réserve de l'article 5201, il est prescrit par les présentes que, aux fins de l'alinéa 125.1(3)a) de la Loi, les «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada» qu'une corporation réalise pour une année d'imposition sont la fraction du revenu rajusté tiré d'une entreprise par la corporation pour l'année, que représente

a) le total, pour l'année de son coût en immobilisations de fabrication et de transformation et de son coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation

par rapport

b) au total, pour l'année, de son coût en immobilisations et de son coût en main-d'œuvre.

Définitions

5202. Dans la présente partie, sauf indication contraire à l'article 5203 ou 5204,

«coût en main-d'œuvre» d'une corporation pour une année d'imposition signifie un montant égal au total

a) des traitements et salaires payés ou payables pendant l'année à tous les employés de la corporation pour des services rendus pendant l'année, et

b) de toutes les autres sommes dont chacune constitue une somme payée ou payable pendant l'année pour l'exécution pendant l'année, par toute personne autre qu'un employé de la corporation, de fonctions relatives

- (i) à la gestion ou à l'administration de la corporation;
- (ii) à la recherche scientifique suivant la définition qu'en donne l'article 2900, ou

(iii) à un service ou à une fonction que rendrait ou accomplirait normalement un employé de la corporation,

mais aux fins de la présente définition, les traitements et salaires visés à l'alinéa a) et les autres sommes visées à l'alinéa b) ne comprennent pas la fraction de ces sommes qui

c) était comprise dans le coût brut, pour la corporation, d'un bien (autre qu'un bien fabriqué par la corporation et loué à bail par elle, pendant l'année, à une autre personne) qui est entré dans le calcul du coût en immobilisations de la corporation pour l'année, ou

d) était reliée à une entreprise que la corporation exploitait activement hors du Canada;

«coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation» d'une corporation pour une année d'imposition signifie 100/75 de la fraction du coût en main-d'œuvre de la corporation pour cette année qui correspond à la mesure dans laquelle

a) les salaires et traitements inclus dans le calcul de ce coût ont été payés ou étaient payables à des personnes pour la partie de leur temps où elles se livraient directement à des activités admissibles de la corporation pendant l'année, et

b) les autres sommes comprises dans le calcul de ce coût ont été payées ou étaient payables à des personnes pour l'exécu-

functions that would be directly related to qualified activities of the corporation during the year if those persons were employees of the corporation,

but the amount so calculated shall not exceed the cost of labour of the corporation for the year;

It will be seen that section 125.1 of the Act is a provision which permits a taxpayer to deduct from its tax otherwise payable an amount which would not otherwise be permitted as a deduction. The "Canadian manufacturing and processing profits" are computed by the application of a formula ascertained by means of section 5200 of the Regulations. The parties agree that the formula is:

$$MP = \frac{MC + ML}{C + L} \times \text{Adjusted business income}$$

for this purpose, the initials mean:

MP: Canadian Manufacturing and Processing Profits

ML: Cost of Manufacturing and Processing Labour

L: Cost of Labour

C: Cost of Capital

The parties agree on the amounts of all items to be used in the formula for purposes of this case except the "Cost of Labour" and "Cost of Manufacturing and Processing Labour". The appellant computed the section 125.1 deduction for its 1973 tax return by including the labour costs paid to Weram Limited both in the numerator and the denominator of the formula while the Minister in his reassessment excluded that item from each. The exclusion was founded on his contention that the machining functions were not "normally" (that is to say as a "regular occurrence") performed by employees of the appellant. The sole question is, then, which of the two computations, on applying the relevant definitions to the facts of this case, is the correct one?

The learned Trial Judge expressed his view on the question in a succinct fashion [at page 17], as follows:

It is normal for a corporation carrying on such an operation to carry it on in its entirety and the service or function performed by the contractor for the plaintiff is a service or function normally performed by employees of such corporation. It is not, however, a service or function normally performed by the plaintiff's employees. The plaintiff normally engages the contractor, rather than its own employees, to perform that service or function. Indeed, its own employees have never, before, during or since its 1973 taxation year, performed that service or function.

tion de fonctions qui seraient directement reliées aux activités admissibles de la corporation pendant l'année, si ces personnes étaient des employés de la corporation,

mais le montant ainsi calculé ne doit pas dépasser le coût en main-d'œuvre de la corporation pour l'année;

a

On voit que l'article 125.1 de la Loi permet au contribuable de déduire de son impôt qui eût été exigible, un montant qui n'aurait pas été déductible à d'autres égards. C'est l'article 5200 des Règlements qui établit la formule de calcul des «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada». Les parties conviennent que cette formule est la suivante:

$$BF = \frac{1F + MF}{I + M} \times \text{revenu rajusté de l'entreprise}$$

c

dans laquelle:

BF: représente les bénéfices de fabrication et de transformation au Canada

d

MF: le coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation

M: le coût en main-d'œuvre

I: le coût en immobilisations.

e

Les parties s'entendent sur la valeur des éléments entrant dans la formule applicable, sauf le «coût en main-d'œuvre» et le «coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation». Pour calculer la déduction prévue à l'article 125.1, dans sa déclaration d'impôt de 1973, l'appelante a tenu compte du prix de la main-d'œuvre payé à Weram Limited au numérateur comme au dénominateur de la formule, alors que le Ministre l'en a écarté, par ce motif que l'usinage n'était pas «normalement» effectué (c'est-à-dire [TRADUCTION] «régulièrement»), par les employés de l'appelante. Il s'agit donc uniquement de déterminer, en appliquant les définitions pertinentes aux faits de la cause, laquelle des deux méthodes de calcul est la bonne.

h

Le juge de première instance s'est prononcé succinctement sur cette question [à la page 17], comme suit:

Il est normal pour une corporation de mener elle-même à terme toutes ses opérations, de sorte que le service ou la fonction exécutée par l'entrepreneur pour le compte de la demanderesse est un service ou une fonction qui serait normalement exécutée par les employés de cette dernière. Toutefois, il ne s'agit en l'espèce ni d'un service ni d'une fonction normalement exécutée par les employés de la demanderesse. Cette dernière engage normalement l'entrepreneur, plutôt que ses propres employés, pour rendre ce service ou accomplir cette fonction. En fait, ses propres employés n'ont jamais, avant, pendant ou depuis son

j

Nothing in the related provisions of the Act or Regulations leads me to conclude that the pertinent words of the definition of the "cost of labour" are to be interpreted otherwise than in their plain English sense. The adverb "normally" appears clearly to relate to the *modus operandi* of the manufacturer and processor claiming inclusion of the particular outlay in its cost of labour. [Emphasis added.]

Despite the able and persuasive argument of counsel for the appellant expressing a contrary view, I agree with the conclusion of the learned Trial Judge and with his reasons for reaching that conclusion. Subparagraph (b)(iii) of the definition of "cost of labour" does not refer to a service or function that would normally be performed by an employee of a (i.e. any) corporation. It uses the definite article "the" before the word "corporation" thus pointing clearly to the corporation claiming the deduction from the tax otherwise payable as the relevant entity, namely, in this case, the appellant. Since normally it engages Weram Limited to do its machining, rather than using its own employees, it does not meet the requirements of the subparagraph. It cannot, therefore, unfortunately for it, include the payment it makes to Weram Limited for its services as a cost of labour in the denominator of the fraction used in the calculation of its adjusted business income.

It follows, then, that since the definition of "cost of manufacturing and processing labour" in section 5202 of the Regulations refers to "that portion of the cost of labour of the corporation" as the latter term is defined in the same Regulation, it cannot include the payment to Weram Limited as part of the cost of manufacturing and processing labour in the numerator of the formula for the calculation under section 5200.

The appeal should, accordingly, be dismissed with costs.

* * *

LE DAIN J.: I agree.

* * *

KELLY D.J.: I concur.

année d'imposition 1973, rendu ce service ou accompli cette fonction.

Rien dans les dispositions connexes de la Loi ou des Règlements ne m'amène à conclure que les mots pertinents de la définition de l'expression «coût en main-d'œuvre» puissent être interprétés autrement que dans leur sens courant. L'adverbe «normalement» paraît clairement se rapporter au *modus operandi* du fabricant et transformateur qui réclame l'inclusion d'une dépense spécifique dans son coût en main-d'œuvre. [C'est moi qui souligne.]

Malgré l'argumentation fort persuasive de l'avocat de l'appelante, je souscris à cette conclusion du juge de première instance et aux motifs sur lesquels il s'est fondé. Le sous-alinéa b)(iii) de la définition de «coût en main-d'œuvre» ne vise pas un service ou une fonction que rendrait ou accomplirait normalement un employé d'une corporation (c'est-à-dire de toute corporation). C'est l'article défini «la» qui y est employé devant le mot «corporation»; il s'agit donc spécifiquement de la corporation réclamant la déduction de l'impôt qui eût été exigible, savoir l'appelante, en l'espèce. Comme elle confie normalement à Weram Limited ses travaux d'usinage, au lieu de les faire faire par ses propres employés, elle ne remplit pas les conditions prévues par le sous-alinéa. Elle ne peut donc tenir compte, à titre de coût en main-d'œuvre dans le dénominateur de la fraction servant au calcul de son revenu rajusté d'entreprise, du montant qu'elle verse à Weram Limited pour ses services.

Il s'ensuit que, «coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation» au sens de l'article 5202 des Règlements signifiant «la fraction du coût en main-d'œuvre de la corporation» au sens du même Règlement, l'appelante ne saurait tenir compte du paiement fait à Weram Limited à titre de coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation, dans le numérateur de la formule servant au calcul de la déduction visée à l'article 5200.

Par ces motifs, l'appel est rejeté avec dépens.

* * *

LE JUGE LE DAIN: Je souscris aux motifs ci-dessus.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT KELLY: Je souscris aux motifs ci-dessus.