

A-512-96

A-512-96

**John F. Timmins** (*Appellant*) (*Plaintiff*)**John F. Timmins** (*appelant*) (*demandeur*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen** (*Respondent*) (*Defendant*)**Sa Majesté la Reine** (*intimée*) (*défenderesse*)INDEXED AS: *TIMMINS v. CANADA (C.A.)*RÉPERTORIÉ: *TIMMINS c. CANADA (C.A.)*Court of Appeal, Desjardins, Décary and Noël J.J.A.  
—Montréal, February 5; Ottawa, February 15, 1999.Cour d'appel, juges Desjardins, Décary et Noël, J.C.A.  
—Montréal, 5 février; Ottawa, 15 février 1999.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Taxpayer employed by Province of New Brunswick to perform services in Africa — Claimed deductions, tax credit for overseas employment under Income Tax Act, ss. 8(10), 122.3(1) — MNR rejecting claims on ground employer not carrying on business outside Canada for profit, reasonable expectation of profit — Trial Judge interpreting “carried on business” as requiring predominant profit motive — Judge erred in application of S.C.C. decision involving Assessment Act (Ontario statute) — Employer at least engaged in “undertaking of any kind whatever” under definition of “business” in Act, s. 248(1) — Not required to carry on business for “predominant” purpose of earning profit — Profit, big or small, still profit — Trial Judge erred in holding employer did not have reasonable expectation of profit.*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Le contribuable a fourni des services en Afrique à titre d'employé pour le compte de la province du Nouveau-Brunswick — Il s'est prévalu de déductions et d'un crédit d'impôt pour emploi à l'étranger en vertu des art. 8(10) et 122.3(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Le MRN a refusé sa demande au motif que l'employeur n'exploitait pas une entreprise à l'extérieur du Canada en vue de la réalisation d'un bénéfice ou avec une expectative raisonnable de profit — Le juge de première instance a considéré que l'expression «exploite une entreprise» exigeait, comme objet prépondérant, l'intention de réaliser un bénéfice — Le juge a commis une erreur en appliquant une décision de la C.S.C. ayant trait à *The Assessment Act* (loi de l'Ontario) — L'employeur exerçait au moins une «activité de quelque genre que ce soit» selon la définition du mot «entreprise» énoncée à l'art. 248(1) de la Loi — Il n'était pas obligé d'exploiter une entreprise dans le but «prépondérant» de réaliser un bénéfice — Un bénéfice, qu'il soit important ou minime, est un bénéfice — Le juge de première instance a commis une erreur en statuant que l'employeur n'avait pas une expectative raisonnable de profit.*

This was an appeal from a Trial Division decision dismissing the appellant's appeal from income tax reassessments for his taxation years 1982, 1983 and 1984. From November 15, 1982 to November 30, 1984, the appellant was employed in Malawi, Africa by the Province of New Brunswick under a contract entered into between the Province, as executing agency, and the Canadian International Development Agency, for the purpose of establishing and administering dairy farms, in return for a fee and reimbursement of certain expenses. For the taxation years 1982 and 1983, the appellant claimed deductions for overseas employment under subsection 8(10) of the *Income Tax Act*; for the 1984 taxation year, he claimed a tax credit also for overseas employment under subsection 122.3(1) of the Act. The Minister of National Revenue rejected these claims on the basis that the appellant was not employed by an employer who “carried on business” in Malawi for profit or with a reasonable expectation of profit. The Trial Judge was of opinion that the phrase “carried on business” in subsection 8(10) of the Act requires a predominant profit motive. He held that, while profit was one motive for

Il s'agissait d'un appel de la décision par laquelle la Section de première instance a rejeté l'appel formé par l'appelant contre les nouvelles cotisations d'impôt sur le revenu établies pour les années d'imposition 1982, 1983 et 1984. Entre le 15 novembre 1982 et le 30 novembre 1984, l'appelant a travaillé au Malawi, en Afrique, pour le compte de la province du Nouveau-Brunswick, dans le cadre d'un contrat conclu entre la province, en tant qu'organisme d'exécution, et l'Agence canadienne de développement international, en vue de la mise sur pied et de la gestion de fermes laitières, en contrepartie du paiement d'honoraires et du remboursement de certains frais. Pour les années d'imposition 1982 et 1983, l'appelant s'est prévalu de déductions pour emploi à l'étranger conformément au paragraphe 8(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; pour l'année d'imposition 1984, il a demandé un crédit d'impôt pour emploi à l'étranger conformément au paragraphe 122.3(1) de la Loi. Le ministre du Revenu national a refusé ces demandes au motif que le demandeur n'avait pas travaillé pour un employeur qui «exploitait une entreprise» au Malawi en vue de la réalisation d'un bénéfice ou avec une expectative raisonnable

entering into the contract, it was incidental to other more significant purposes such as humanitarian reasons, increased employment opportunities for the people of New Brunswick and stimulation of the economy. The issue on appeal was whether the Trial Judge correctly held that the employer did not carry on business in Malawi within the meaning of subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act during the period in question. If it carried on business during the relevant period, the appellant would be entitled to claim the overseas employment tax deductions for 1982 and 1983, and the overseas employment tax credit for 1984.

*Held*, the appeal should be allowed.

The Trial Judge based his decision on a Supreme Court of Canada case: *Regional Assessment Commissioner et al. v. Caisse populaire de Hearst Ltée.* where, for the first time, this test was incorporated into the *Income Tax Act* as a condition precedent to the existence of a business. His Lordship erred in seeking to apply this test under the Act. Where one "carries on" a business in the ordinary sense or by pursuing one or more of the activities included in subsection 248(1) over time, one is "carrying on business" under the Act. Profits generated by carrying on these activities are, for the purposes of the Act, business profits and taxable as such. There is nothing in the language of subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act which excludes from their application the defined meaning of the word "business". Even if it could be said that the appellant's employer was not carrying on a business in the ordinary sense, it was at least engaged in an "undertaking of any kind whatever", namely the provision of services under a contract for a fee. As such, it was carrying on business under a contract as contemplated by subsections 8(10) and 122.3(1). The Trial Judge ignored the definition of the word "business" in subsection 248(1) of the Act. Although that word must generally envisage an activity capable of giving rise to profits, it does not require that this activity be undertaken for the "predominant" purpose of earning a profit. To incorporate such a requirement into the Act would curtail its reach in so far as the taxation of business profits is concerned. It was not open to the Trial Judge to hold that the employer did not have a reasonable expectation of profit unless he was first willing to find that profits had not been generated under the contract. The Trial Judge acknowledged that those responsible for the project had a prospect for profit at the relevant time and there was no suggestion in the evidence or in any of his findings that this prospect could not be reasonably entertained. Nothing turned on the fact that the anticipated profits were small, just enough to ensure that the project would not operate at a loss. A profit is a profit whether big or small and irrespective of one's

ble de profit. Le juge de première instance a estimé que l'expression «exploite une entreprise» employée au paragraphe 8(10) exige, comme objet prépondérant, l'intention de réaliser un bénéfice. Il a statué que, bien que la réalisation d'un bénéfice ait été un motif pour conclure le contrat, ce motif était accessoire à d'autres objets plus importants, comme des raisons d'ordre humanitaire, des possibilités d'accroître le nombre d'emplois pour les résidents du Nouveau-Brunswick et la stimulation de l'économie. La question en litige était de savoir si le juge de première instance a statué à bon droit que l'employeur n'exploitait pas une entreprise au Malawi au sens des paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi durant la période en question. S'il exploitait une entreprise durant la période pertinente, l'appelant aurait le droit de se prévaloir des déductions d'impôt pour emploi à l'étranger pour 1982 et 1983, et du crédit d'impôt pour emploi à l'étranger pour 1984.

*Arrêt*: l'appel doit être accueilli.

Le juge de première instance a fondé sa décision sur l'arrêt de la Cour suprême du Canada *Commissaire régional à l'évaluation et autre c. Caisse populaire de Hearst Ltée.*, dans lequel, pour la première fois, ce critère était incorporé dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* en tant que condition préalable à l'existence d'une entreprise. Le juge de première instance a commis une erreur en cherchant à appliquer ce critère en vertu de la Loi. Celui qui «exploite» une entreprise au sens ordinaire ou qui exerce une ou plusieurs activités visées au paragraphe 248(1) dans le temps «exploite une entreprise» en vertu de la Loi. Le bénéfice tiré de la poursuite de ces activités est, pour l'application de la Loi, un bénéfice d'entreprise et est imposable à ce titre. Il n'y a rien dans le libellé des paragraphes 8(10) et 122.3(1) qui soustrait à leur application le sens défini du mot «entreprise». Même si l'on pouvait affirmer que l'employeur de l'appelant n'exploitait pas une entreprise au sens ordinaire, il exerçait au moins une «activité de quelque genre que ce soit», à savoir la prestation de services en vertu d'un contrat moyennant le paiement d'honoraires. Pour cette raison, il exploitait une entreprise en vertu d'un contrat comme le prévoient les paragraphes 8(10) et 122.3(1). Le juge de première instance n'a pas tenu compte de la définition du mot «entreprise» énoncée au paragraphe 248(1) de la Loi. Bien que ce mot désigne généralement une activité pouvant générer un bénéfice, il n'est pas exigé que cette activité soit entreprise ou exercée dans le but «prépondérant» de réaliser un bénéfice. Incorporer pareille exigence dans la Loi aurait pour effet de restreindre la portée de la Loi en ce qui concerne l'imposition des bénéfices commerciaux. Le juge de première instance ne pouvait pas affirmer que l'employeur n'avait pas une expectative raisonnable de profit s'il n'était pas d'abord disposé à conclure que l'employeur n'avait réalisé aucun bénéfice en vertu du contrat. Il a reconnu que les responsables du projet avaient une expectative de profit à l'époque pertinente, et rien dans la preuve ou dans ses conclusions n'indique que cette expectative n'était pas raisonnablement envisageable. Le fait que les bénéfices

motivation for generating it. It was not open to the Trial Judge to hold that the employer could not reasonably anticipate earning a profit when it entered into the contract.

prévus étaient minimales et visaient simplement à garantir que le projet n'affiche pas une perte ne changeait rien. Un bénéficiaire, qu'il soit important ou minime, est un bénéficiaire, indépendamment de l'intention de celui qui veut le générer. Le juge de première instance ne pouvait pas statuer que l'employeur ne pouvait pas raisonnablement envisager la réalisation d'un bénéfice lorsqu'il a conclu le contrat.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Assessment Act (The)*, R.S.O. 1970, c. 32.  
*Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1), ss. 2(3)(b), 3, 8(10) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 2), (11) (as am. *idem*), 9, 13(9) (as am. by S.C. 1988, c. 55, s. 6), 24(2) (as am. by S.C. 1991, c. 49, s. 17), 27(1)(a) (as am. by S.C. 1984, c. 31, s. 14), 28(2) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 13), (4.1) (as enacted by S.C. 1991, c. 49, s. 18), (5), 29(1), 111(5)(a) (as am. by S.C. 1987, c. 46, s. 40; 1988, c. 55, s. 83), 122.3(1) (as enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 66; c. 45, s. 39), (2) (as enacted *idem*), 125(7) (as am. by S.C. 1977-78, c. 32, s. 32; 1984, c. 45, s. 40), 143(1) (as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 71), 149(1)(j) (as am. by S.C. 1986, c. 6, s. 15), 248(1) "business" (as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 66), "personal or living expenses", 253 (as am. by S.C. 1991, c. 49, s. 197).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### CONSIDERED:

*Regional Assessment Commissioner et al. v. Caisse populaire de Hearst Ltée*, [1983] 1 S.C.R. 57; (1983), 143 D.L.R. (3d) 590; 21 M.P.L.R. 9; 46 N.R. 285; *Tara Exploration & Development Co. Ltd. v. M.N.R.*, [1970] C.T.C. 557; (1970), 70 DTC 6370 (Ex. Ct.); *Canadian Marconi Co v The Queen*, [1984] CTC 319; (1984), 84 DTC 6267 (F.C.A.).

##### REFERRED TO:

*Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480; (1977), 77 D.L.R. (3d) 112; [1977] CTC 310; 77 DTC 5213; 15 N.R. 476; *Tonn v. Canada*, [1996] 2 F.C. 73; [1996] 1 C.T.C. 205; (1995), 96 DTC 6001; 191 N.R. 182 (C.A.).

#### AUTHORS CITED

*Shorter Oxford English Dictionary*, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1990. "carry on".

APPEAL from Trial Division decision ([1996] 3 F.C. 436; [1996] 3 C.T.C. 175; (1996), 96 DTC 6378;

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Assessment Act (The)*, R.S.O. 1970, ch. 32.  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 1), art. 2(3)(b), 3, 8(10) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 2), (11) (mod., *idem*), 9, 13(9) (mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 6), 24(2) (mod. par L.C. 1991, ch. 49, art. 17), 27(1)(a) (mod. par S.C. 1984, ch. 31, art. 14), 28(2) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 13), (4.1) (édicte par L.C. 1991, ch. 49, art. 18), (5), 29(1), 111(5)(a) (mod. par L.C. 1987, ch. 46, art. 40; 1988, ch. 55, art. 83), 122.3(1) (édicte par S.C. 1984, ch. 1, art. 66; ch. 45, art. 39), (2) (édicte, *idem*), 125(7) (mod. par S.C. 1977-78, ch. 32, art. 32; 1984, ch. 45, art. 40), 143(1) (mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 71), 149(1)(j) (mod. par S.C. 1986, ch. 6, art. 15), 248(1) «entreprise» ou «affaire» (mod. par S.C. 1979, ch. 5, art. 66), «frais personnels ou de subsistance», 253 (mod. par L.C. 1991, ch. 49, art. 197).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Commissaire régional à l'évaluation et autre c. Caisse populaire de Hearst Ltée*, [1983] 1 R.C.S. 57; (1983), 143 D.L.R. (3d) 590; 21 M.P.L.R. 9; 46 N.R. 285; *Tara Exploration & Development Co. Ltd. v. M.N.R.*, [1970] C.T.C. 557; (1970), 70 DTC 6370 (C. de l'É.); *Canadian Marconi Co c La Reine*, [1984] CTC 319; (1984), 84 DTC 6267 (C.A.F.).

##### DÉCISIONS CITÉES:

*Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480; (1977), 77 D.L.R. (3d) 112; [1977] CTC 310; 77 DTC 5213; 15 N.R. 476; *Tonn c. Canada*, [1996] 2 C.F. 73; [1996] 1 C.T.C. 205; (1995), 96 DTC 6001; 191 N.R. 182 (C.A.).

#### DOCTRINE

*Shorter Oxford English Dictionary*, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1990. «carry on».

APPEL d'une décision par laquelle la Section de première instance ([1996] 3 C.F. 436; [1996] 3 C.T.C.

114 F.T.R. 81) dismissing the taxpayer's appeal from income tax reassessments. Appeal allowed.

175; (1996), 96 DTC 6378; 114 F.T.R. 81) a rejeté l'appel formé par le contribuable contre de nouvelles cotisations d'impôt sur le revenu. Appel accueilli.

APPEARANCES:

*Guy Du Pont* and *R. Bruce Eddy, Q.C.*, for appellant (plaintiff).  
*Donald G. Gibson* for respondent (defendant).

ONT COMPARU:

*Guy Du Pont* et *R. Bruce Eddy, c.r.*, pour l'appellant (demandeur).  
*Donald G. Gibson*, pour l'intimée (défenderesse).

SOLICITORS OF RECORD:

*Eddy, Young, Hoyt & Downs*, Fredericton, for appellant (plaintiff).  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent (defendant).

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

*Eddy, Young, Hoyt & Downs*, Fredericton, pour l'appellant (demandeur).  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée (défenderesse).

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

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

[1] NOËL J.A.: This is an appeal from the decision of the Federal Court, Trial Division<sup>1</sup> which dismissed the appellant's appeal from income tax reassessments for the taxation years 1982, 1983 and 1984. The respondent cross-appeals alleging the learned Trial Judge's failure to award costs in her favour despite her success in the proceedings below.

[1] LE JUGE NOËL, J.C.A.: La Cour est saisie de l'appel de la décision par laquelle la Section de première instance de la Cour fédérale<sup>1</sup> a rejeté l'appel formé par l'appellant contre les nouvelles cotisations en matière d'impôt sur le revenu établies pour les années d'imposition 1982, 1983 et 1984. La Cour est également saisie de l'appel incident interjeté par l'intimée au motif que le juge de première instance ne lui a pas adjugé les dépens bien qu'il lui ait donné gain de cause.

[2] The following facts were found by the Trial Judge<sup>2</sup> and are not disputed by the parties:<sup>3</sup>

[2] Les faits suivants ont été constatés par le juge de première instance<sup>2</sup> et ne sont pas contestés par les parties<sup>3</sup>:

(a) During the period between November 15, 1982, and November 30, 1984, the appellant was employed in Malawi, Africa, by the Province of New Brunswick in its Department of Agriculture and Rural Development (the Department). The appellant performed his duties in connection with a contract made between the Province, as executing agency, and the Canadian International Development Agency (CIDA), an agency of the Government of Canada's Department of External Affairs.

a) Entre le 15 novembre 1982 et le 30 novembre 1984, l'appelant a travaillé au Malawi, en Afrique, pour le compte de la province du Nouveau-Brunswick, au ministère de l'Agriculture et de l'Aménagement rural (le Ministère). L'appelant a exercé ses fonctions dans le cadre d'un contrat conclu entre la province, en tant qu'organisme d'exécution, et l'Agence canadienne de développement international (l'ACDI), qui est rattachée au ministère des Affaires extérieures du gouvernement du Canada.

(b) Under this contract, which was entered into on September 23, 1980, the Department agreed to provide

b) En vertu de ce contrat, conclu le 23 septembre 1980, le Ministère a accepté de fournir des services en

services for the purpose of establishing and administering several dairy farms in Malawi, in return for a fee and reimbursement of certain expenses. As executing agency, the Province was required to provide the goods and services necessary for the performance of the contract in Malawi. The appellant was one of the persons employed by the Province to perform services in Malawi for this purpose.

(c) For the taxation years 1982 and 1983, the appellant sought to deduct from his income the sums of \$1,986 and \$14,943, respectively, as deductions for overseas employment, pursuant to subsection 8(10) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 2] of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1 (hereinafter the Act).

(d) For the 1984 taxation year, the appellant claimed a credit of \$4,403.94 as an overseas employment tax credit, pursuant to subsection 122.3(1) [as enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 66; c. 45, s. 39] of the Act which replaced subsection 8(10) in 1984.

(e) By notices of reassessment, dated December 9, 1986, the Minister of National Revenue (the Minister) disallowed the appellant's claims for the overseas employment tax deductions for 1982 and 1983, and the credit for 1984.

(f) By notices of objection, dated January 23, 1987, the appellant objected to the income tax reassessments for the years 1982 to 1984.

(g) The Minister confirmed the reassessments by notification of confirmation, dated November 20, 1987, on the basis that the appellant was not employed by an employer who "carried on business" outside of Canada within the meaning of subsection 8(10) of the Act in 1982 and 1983, or within the meaning of subsection 122.3(1) of the Act in 1984.

(h) In reassessing the appellant for the 1982, 1983 and 1984 taxation years, the Minister relied, *inter alia*, on the assumption that during this period, the Department did not carry on business in Malawi, for profit or with a reasonable expectation of profit.

vue de la mise sur pied et de la gestion de plusieurs fermes laitières au Malawi, en contrepartie du paiement d'honoraires et du remboursement de certains frais. En tant qu'organisme d'exécution, la province devait fournir les biens et les services nécessaires pour l'exécution du contrat au Malawi. L'appelant était un nombre des personnes que le Ministère avait affectées à la prestation de ces services au Malawi.

c) Pour les années d'imposition 1982 et 1983, l'appelant a cherché à déduire de son revenu les sommes de 1 986 \$ et de 14 943 \$ respectivement, à titre de déductions pour emploi à l'étranger, conformément au paragraphe 8(10) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 2] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, modifiée par S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 1 (ci-après la Loi).

d) Pour l'année d'imposition 1984, l'appelant a demandé un crédit d'impôt pour emploi à l'étranger de 4 403,94 \$, conformément au paragraphe 122.3(1) [édicte par S.C. 1984, ch. 1, art. 66; ch. 45, art. 39] de la Loi, qui a remplacé le paragraphe 8(10) en 1984.

e) Dans des avis de nouvelle cotisation datés du 9 décembre 1986, le ministre du Revenu national (le ministre) a refusé les montants indiqués par l'appelant au titre des déductions pour emploi à l'étranger pour 1982 et 1983, et du crédit d'impôt pour emploi à l'étranger pour 1984.

f) Dans des avis d'opposition en date du 23 janvier 1987, l'appelant a contesté les nouvelles cotisations en matière d'impôt sur le revenu établies pour les années 1982 à 1984.

g) Le ministre a confirmé les nouvelles cotisations au moyen d'un avis de ratification en date du 20 novembre 1987, au motif que l'appelant n'avait pas travaillé pour un employeur qui «exploitait une entreprise» à l'extérieur du Canada au sens du paragraphe 8(10) de la Loi en 1982 et 1983, ou au sens du paragraphe 122.3(1) de la Loi en 1984.

h) Pour établir les nouvelles cotisations de l'appelant relativement aux années d'imposition 1982, 1983 et 1984, le ministre a notamment présumé que, durant cette période, le Ministère n'avait pas exploité une entreprise au Malawi en vue de la réalisation d'un bénéfice ou avec une expectative raisonnable de profit.

(i) The Department was the appellant's employer during the relevant period and was a "specified employer" within the meaning of subsections 8(11) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 2] and 122.3(2) [as enacted by S.C. 1984, c. 1, s. 66] of the Act.

[3] The only issue to be decided in the appeal is whether the Trial Judge correctly held that the employer did not carry on business in Malawi within the meaning of subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act during the period from November 15, 1982 to November 30, 1984.<sup>4</sup> If the Department was carrying on business under the contract during the relevant period, the appellant is entitled to claim the overseas employment tax deductions for 1982 and 1983, and the overseas employment tax credit for 1984. The entitlement of the appellant to the claimed deduction or credit is therefore entirely dependent on the characterization of his employer's activities under the Act.

[4] The Trial Judge read into the phrase "carried on business" a requirement for a predominant profit motive.<sup>5</sup> He held in this instance that while profit was one motive for entering into the contract, it was incidental to other more significant purposes:

While the generation of profit, as a safety net, was one motive, it was certainly not the predominant purpose for which the contract was entered into. In my view, even if a profit was earned, it was merely incidental to other, more significant, purposes.<sup>6</sup>

These other more significant purposes were found to be humanitarian reasons, increased employment opportunities for New Brunswickers and economic stimulation.<sup>7</sup>

[5] Finding as he did that the project in Malawi had not been undertaken predominately for profit, the Trial Judge concluded that the Department was not carrying on business during the time when the appellant was performing the duties of his employment in that country. The appellant therefore was not entitled to the deduction or the credit.

i) Le Ministère était l'employeur de l'appellant durant la période pertinente et était un «employeur désigné» au sens des paragraphes 8(11) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 2] et 122.3(2) [édicte par S.C. 1984, ch. 1, art. 66] de la Loi.

[3] Le seul point litigieux dans le présent appel est de savoir si le juge de première instance a statué à bon droit que l'employeur n'exploitait pas une entreprise au Malawi au sens des paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi entre le 15 novembre 1982 et le 30 novembre 1984<sup>4</sup>. Si le Ministère exploitait une entreprise en vertu du contrat durant la période pertinente, l'appellant a le droit de se prévaloir des déductions d'impôt pour emploi à l'étranger pour 1982 et 1983, et du crédit d'impôt pour emploi à l'étranger pour 1984. Le droit de l'appellant à la déduction ou au crédit d'impôt demandé dépend donc entièrement de la qualification des activités de son employeur en vertu de la Loi.

[4] Le juge de première instance a considéré l'expression «exploite une entreprise» comme si elle exigeait, comme objet prépondérant, l'intention de réaliser un bénéfice<sup>5</sup>. Il a statué que, dans le cas qui nous occupe, bien que la réalisation d'un bénéfice ait été un motif pour conclure le contrat, ce motif était accessoire à d'autres objets plus importants:

Bien que la réalisation d'un bénéfice, comme filet de sécurité, fût l'un des motifs poursuivis, ce n'était certainement pas l'objet prédominant à l'origine de la conclusion du contrat. À mon avis, même si des profits ont été réalisés, ceux-ci étaient simplement accessoires à d'autres objets beaucoup plus importants<sup>6</sup>.

Ces autres objets plus importants étaient des raisons d'ordre humanitaire, des possibilités d'accroître le nombre d'emplois pour les résidents du Nouveau-Brunswick et la stimulation de l'économie<sup>7</sup>.

[5] Comme le juge de première instance a estimé que le projet au Malawi n'avait pas été entrepris principalement en vue de la réalisation d'un bénéfice, il a conclu que le Ministère n'avait pas exploité une entreprise durant la période au cours de laquelle l'appellant a travaillé dans ce pays. L'appellant n'avait donc pas le droit de demander la déduction ou le crédit d'impôt.

[6] It is important to note at the onset that the conclusion reached by the Trial Judge does not hinge on the fact that the Department, as a component of the Government of New Brunswick, was not subject to taxation<sup>8</sup> nor does it rest on the suggestion that governments cannot, in principle, carry on business. Rather, the conclusion is that in order for a specified employer to have “carried on business” under a contract for purposes of subsection 8(10) and after 1984, subsection 122.3(1) of the Act, it must have had profit as a predominant purpose for entering into the contract.

[7] The Trial Judge derived this requirement from a decision of the Supreme Court of Canada rendered under *The Assessment Act*, of Ontario, R.S.O. 1970, c. 32.<sup>9</sup> This is the first known instance where this test has been incorporated into the *Income Tax Act* as a condition precedent to the existence of a business.

[8] In my view, the Trial Judge erred when he sought to apply this test under the Act. The word “business” is defined as follows:<sup>10</sup>

248. (1) In this Act,

...

“business” includes a profession, calling, trade, manufacture or undertaking of any kind whatever and, except for the purposes of paragraph 18(2)(c), an adventure or concern in the nature of trade but does not include an office or employment; [Emphasis added.]

[9] The expressions “carry on business,” “carrying on business” or “carried on business,”<sup>11</sup> while undefined must, when regard is had to the ordinary meaning of the words, refer to the ongoing conduct or carriage of a business.<sup>12</sup> It would seem to follow that where one “carries on” a business in the ordinary sense or by pursuing one or more of the included activities under subsection 248(1) over time, one is “carrying on business” under the Act.<sup>13</sup>

[6] Il est important de mentionner d'emblée que la conclusion tirée par le juge de première instance ne repose pas sur le fait que le Ministère, en tant qu'organe du gouvernement du Nouveau-Brunswick, n'était pas assujéti à l'impôt<sup>8</sup>, ni sur l'opinion que les gouvernements ne peuvent pas, en principe, exploiter une entreprise. Sa conclusion repose plutôt sur le fait que pour qu'un employeur désigné «exploite une entreprise» en vertu d'un contrat pour l'application du paragraphe 8(10) et, après 1984, pour l'application du paragraphe 122.3(1) de la Loi, la réalisation d'un bénéfice doit avoir été l'objet prépondérant à l'origine de la conclusion du contrat.

[7] Le juge de première instance a puisé cette exigence dans une décision rendue par la Cour suprême du Canada en vertu de *The Assessment Act* de l'Ontario, R.S.O. 1970, ch. 32. Il s'agit de la première affaire connue dans laquelle ce critère a été incorporé dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* en tant que condition préalable à l'existence d'une entreprise.

[8] À mon avis, le juge de première instance a commis une erreur en cherchant à appliquer ce critère en vertu de la Loi. Le mot «entreprise» est défini en ces termes<sup>10</sup>:

248. (1) Dans la présente loi,

[. . .]

«entreprise» ou «affaire» comprend une profession, un métier, un commerce, une manufacture ou une activité de quelque genre que ce soit et, sauf aux fins de l'alinéa 18(2)c), comprend un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial mais ne comprend pas une charge ni un emploi; [Non souligné dans l'original.]

[9] Les expressions «exploite une entreprise», «exploiter une entreprise» ou «entreprise exploitée» (en anglais «*carry on business*», «*carrying on business*», «*carried on business*») <sup>11</sup> ne sont pas définies, mais eu égard au sens ordinaire des mots, elles désignent forcément la direction ou l'exploitation continue d'une entreprise<sup>12</sup>. Il semblerait s'ensuivre que celui qui «exploite» une entreprise au sens ordinaire ou qui exerce une ou plusieurs activités visées au paragraphe 248(1) dans le temps «exploite une entreprise» en vertu de la Loi<sup>13</sup>.

[10] The Trial Judge in his reasons twice refused to confront this definition and in particular the argument that the Department was carrying on business within the defined meaning.<sup>14</sup> The Trial Judge stated:

The plaintiff contends that the Department was carrying on an “undertaking of any kind whatever”. However, the above provision [i.e. the definition of “business” in s. 248(1)] does not define “business”; rather, it lists a number of examples which are included in the term: *Canadian Marconi Co v The Queen*, [1984] CTC 319 (F.C.A.), reversed on other grounds, [1986] 2 S.C.R. 522.<sup>15</sup> [Emphasis added.]

The point had indeed been made by this Court in *Canadian Marconi* but only for the purpose of making it clear that beyond the included activities listed in subsection 248(1), the word “business” retains its ordinary meaning.<sup>16</sup>

[11] Whether one reads the definition of “business” in subsection 248(1) as a definition or as something else, it inescapably brings within the meaning of this word the specific activities which it lists. The result is that profits generated by the carriage of these activities are, for purposes of the Act, business profits and taxable as such.<sup>17</sup> While subsections 8(10) and 122.3(1) do not impose a tax but extend a benefit, it cannot be seriously argued that on that account only, the word business should be construed differently. There is nothing in the language of these subsections which excludes from their application the defined meaning of the word “business.”

[12] Applying this definition, it seems clear that even if it could be said that the Department was not carrying on a business in the ordinary sense,<sup>18</sup> it was at least engaged in an “undertaking of any kind whatever,” namely the provision of services under a contract for a fee. As such it was carrying on business under a contract as contemplated by subsections 8(10) and 122.3(1).

[13] In my view, the Trial Judge ignored the definition set out in subsection 248(1) when he held that

[10] Dans ses motifs, le juge de première instance a refusé à deux reprises d’examiner cette définition et, plus particulièrement, l’argument voulant que le Ministère exploite une entreprise au sens défini<sup>14</sup>. Le juge de première instance a déclaré:

Le demandeur prétend que le Ministère exploitait une «activité de quelque genre que ce soit». Toutefois, la disposition précitée [c’est-à-dire la définition d’«entreprise» au paragraphe 248(1)] ne définit pas le mot «entreprise»; elle énumère plutôt un certain nombre d’exemples de ce qui est compris dans ce terme; voir *Canadian Marconi Co c La Reine*, [1984] CTC 319 (C.A.F.), infirmé pour d’autres motifs par [1986] 2 R.C.S. 522<sup>15</sup>. [Non souligné dans l’original.]

Cette question a effectivement été soulevée par la Cour dans l’arrêt *Canadian Marconi*, mais dans le seul but de préciser qu’en dehors des activités énumérées au paragraphe 248(1), le mot «entreprise» conserve son sens ordinaire<sup>16</sup>.

[11] Quand on considère la définition d’«entreprise» au paragraphe 248(1) comme une définition ou comme quelque chose d’autre, on constate que les activités qui y sont énumérées relèvent inévitablement de l’acception de ce terme. Le résultat est que le bénéfice tiré de la poursuite de ces activités est, pour l’application de la Loi, un bénéfice d’entreprise et est imposable à ce titre<sup>17</sup>. Bien que les paragraphes 8(10) et 122.3(1) ne prévoient pas le paiement d’un impôt, mais accordent un avantage, on ne saurait valablement prétendre que le mot entreprise devrait être interprété différemment pour cette seule raison. Il n’y a rien dans le libellé de ces dispositions qui soustrait à leur application le sens défini du mot «entreprise».

[12] Compte tenu de cette définition, il semble clair que, même si l’on pouvait affirmer que le Ministère n’exploitait pas une entreprise au sens ordinaire<sup>18</sup>, il exerçait au moins une «activité de quelque genre que ce soit», à savoir la prestation de services en vertu d’un contrat moyennant le paiement d’honoraires. Pour cette raison, il exploitait une entreprise en vertu d’un contrat comme le prévoient les paragraphes 8(10) et 122.3(1).

[13] À mon avis, le juge de première instance n’a pas tenu compte de la définition énoncée au paragra-



business could not be “carried on” within the meaning of subsections 8(10) and 122.3(1) in the absence of a predominant profit motive. The definition in subsection 248(1) reflects no such requirement. Although the word “business” when used in the Act must generally envisage an activity capable of giving rise to profits,<sup>19</sup> it does not require that this activity be undertaken or carried on for the “predominant” purpose of earning a profit. To incorporate such a requirement into the Act would severely curtail its reach in so far as the taxation of business profits is concerned.

[14] The Trial Judge went on to hold that the Department was not carrying on business on an alternative ground. Relying on *Moldowan v. The Queen*<sup>20</sup> and *Tonn v. Canada*,<sup>21</sup> he held that the Department did not have “a reasonable expectation of profit” when it entered into the contract. He did so despite acknowledging that this case was totally devoid of any tax avoidance features<sup>22</sup> and despite the Crown’s concession that:

It is only where there is no actual profit, . . . that the reasonable expectation of profit test should operate. This, however, is not the case here.<sup>23</sup>

[15] According to the terms of the contract, the Department was to be reimbursed for the actual costs incurred for providing the services and was to receive an annual fee of \$25,000 plus a markup of 25% on the cost of salaries.<sup>24</sup> The annual fee was intended to cover the cost of employing a Canadian-based Project Co-ordinator and any professional employees required to supervise or advise on-site personnel.<sup>25</sup> The markup was intended as an allowance towards the cost of administrative overhead.<sup>26</sup>

[16] In his reasons, the Trial Judge expressed the view that the additional costs and administrative overhead were not significant.<sup>27</sup> He found as a fact that the contract did not require added personnel or office space.<sup>28</sup> The Trial Judge characterized the contract as “a costs-plus contract with minimal finan-

phe 248(1) pour statuer qu’une entreprise ne pouvait pas être «exploitée» au sens des paragraphes 8(10) et 122.3(1) en l’absence d’un objet prépondérant, axé sur la réalisation d’un bénéfice ou gain commercial. La définition donnée au paragraphe 248(1) ne reflète aucune exigence semblable. Bien que le mot «entreprise» tel qu’on l’emploie dans la Loi désigne généralement une activité pouvant générer un bénéfice<sup>19</sup>, il n’est pas exigé que cette activité soit entreprise ou exercée dans le but «prépondérant» de réaliser un bénéfice. Incorporer pareille exigence dans la Loi aurait pour effet de restreindre considérablement la portée de la Loi en ce qui concerne l’imposition des bénéfices commerciaux.

[14] Le juge de première instance a invoqué un autre motif pour statuer que le Ministère n’exploitait pas une entreprise. Se fondant sur les arrêts *Moldowan c. La Reine*<sup>20</sup> et *Tonn c. Canada*<sup>21</sup>, il a affirmé que le Ministère n’avait pas une «expectative raisonnable de profit» lorsque le contrat a été conclu. Il en est arrivé à cette conclusion en dépit du fait qu’il a reconnu que l’espèce ne comportait pas le moindre élément d’évitement fiscal<sup>22</sup> et malgré la concession de la Couronne que:

Ce critère ne devrait s’appliquer [. . .] que lorsqu’il n’y a pas de bénéfice réel, ce qui n’est pas le cas en l’espèce<sup>23</sup>.

[15] Le contrat prévoyait que le Ministère se verrait rembourser les frais réels engagés pour fournir les services et recevrait des honoraires annuels de 25 000 \$ de même qu’une majoration de 25 % sur le coût des salaires<sup>24</sup>. Les honoraires annuels devaient servir à payer les services d’un coordonnateur de programme au Canada et les employés professionnels nécessaires pour superviser ou conseiller le personnel local<sup>25</sup>. La majoration était considérée comme une provision pour le paiement des frais généraux administratifs<sup>26</sup>.

[16] Dans ses motifs, le juge de première instance a exprimé l’opinion que les frais supplémentaires et les frais généraux administratifs avaient été minimes<sup>27</sup>. Il a considéré comme un fait établi que l’exécution du contrat ne nécessitait pas l’embauchage de personnel supplémentaire ni la location de bureaux supplémentaires.

cial risk.<sup>29</sup> (Emphasis added.)

[17] Financial statements were tendered in evidence showing that net profits of \$136,289 had been made by the Department over the ten-year life of the contract.<sup>30</sup> The Trial Judge did not seem to see the need to pronounce himself on whether actual profits had been generated under the contract or not. He stated with respect to the financial statements placed before him:

I am not concerned with the amount of the profit as determined, nor am I expressing an opinion on the commercial viability of the project.<sup>31</sup>

Although the Trial Judge questioned whether all the costs allocated to the project had been taken into account in the preparation of these financial statements, he made no findings in this regard.<sup>32</sup> Needless to say it was not open to the Trial Judge to hold that the Department did not have a reasonable expectation of profit unless he was first willing to find that profits had not been generated under the contract.

[18] But even if the reasons of the Trial Judge are read as incorporating such a finding, I am of the view that it was not open to him to conclude that the Department did not have a reasonable expectation of profits based on the findings that he made.

[19] The Trial Judge noted that no business plan had been formulated as such.<sup>33</sup> But he found as a fact that those responsible for the project intended the revenues generated under the contract to exceed the cost of providing the services. The Trial Judge stated:

It appears that Mr. Andrew [the then Assistant Deputy Minister, Agriculture and Rural Development] intended that the Department would make a profit, regardless of how large, which would act as a safety net in the event that some of its calculations or assumptions had not been correct.<sup>34</sup>

res<sup>28</sup>. Selon le juge de première instance, il s'agissait d'un «contrat à prix coûtant majoré ne présentant qu'un risque financier minime»<sup>29</sup>. (Non souligné dans l'original.)

[17] Des états financiers ont été soumis en preuve et montrent que le Ministère a réalisé un bénéfice net de 136 289 \$ sur la durée de dix ans du contrat<sup>30</sup>. Le juge de première instance n'a pas semblé juger utile de décider si des bénéfices avaient ou non été générés par le contrat. En ce qui concerne les états financiers qui lui ont été soumis, il a déclaré:

Le montant des bénéfices ne m'intéresse nullement, et je ne me prononcerai pas non plus sur la viabilité commerciale du programme<sup>31</sup>.

Le juge de première instance a douté que tous les coûts du projet aient été pris en considération dans la préparation de ces états financiers, mais il n'a tiré aucune conclusion à cet égard<sup>32</sup>. Il va sans dire que le juge de première instance ne pouvait pas affirmer que le Ministère n'avait pas une expectative raisonnable de profit s'il n'était pas d'abord disposé à conclure que le Ministère n'avait réalisé aucun bénéfice en vertu du contrat.

[18] Cependant, même en considérant que les motifs du juge de première instance contiennent une telle conclusion, je suis d'avis qu'il ne pouvait pas conclure que le Ministère n'avait aucune expectative raisonnable de profit compte tenu des conclusions qu'il a tirées.

[19] Le juge de première instance a fait remarquer qu'aucun plan d'entreprise proprement dit n'avait été préparé<sup>33</sup>. Toutefois, il a considéré comme un fait établi que les responsables du projet entendaient que les bénéfices générés en vertu du contrat soient supérieurs aux coûts liés à la prestation des services. Le juge de première instance a déclaré:

Il semble que M. Andrew [qui était alors sous-ministre adjoint au ministère de l'Agriculture et de l'Aménagement rural] avait l'intention que le Ministère fasse des profits, quelle qu'en soit l'importance, afin de disposer d'une sorte de filet de sécurité au cas où certains de ses calculs et de ses hypothèses se révéleraient inexacts<sup>34</sup>.

The Trial Judge acknowledged that prior to entering into the contract Mr. Andrew would have ascertained the costs involved in providing the services:

Similarly, Mr. Andrew had an obligation to ascertain his costs in order to minimize the burden on the public and to account for the use of public funds.<sup>35</sup>

He also found as a fact that Mr. Andrew was intent on building into the contract more than the estimated costs to insure that the project would operate in the black [at page 461]:

Mr. Andrew clearly wanted to have a safety net, as part of the contract terms, in case the Department's estimates or assumptions were inaccurate.

[20] It will be recalled that the Trial Judge had found earlier that no additional employees or space in Canada were required to perform the services even though a fee was payable under the contract to cover such expenditures.

[21] The Trial Judge evaluated the Department's expectation of profit in light of the testimony of Mr. Andrew. He stated:

If a small profit was eventually produced, that would merely augment the Province's accomplishments.<sup>36</sup>

In so stating, the Trial Judge acknowledged that those responsible for the project had a prospect for profit at the relevant time and there is no suggestion in the evidence or in any of the findings made by the Trial Judge that this prospect could not be reasonably entertained. As the Trial Judge found, the expected profits were small and were to do no more than ensure that the project would not operate at a loss. But nothing turns on this; a profit is a profit whether big or small and irrespective of one's motivation for generating it. In the absence of some evidence pointing in the other direction it was not open to the Trial Judge, having regard to his own findings, to hold that the Department could not reasonably anticipate earning a profit when it entered into the contract.

Le juge de première instance a reconnu qu'avant de conclure le contrat, M. Andrew avait dû vérifier les coûts liés à la prestation des services:

De même, M. Andrew avait l'obligation de vérifier ses coûts afin de minimiser le fardeau financier du programme sur le trésor public et de rendre compte de son utilisation des fonds publics<sup>35</sup>.

Il a également considéré comme un fait établi que M. Andrew avait l'intention d'inclure dans le contrat des coûts supérieurs aux coûts estimés pour garantir que le projet génère un bénéfice [à la page 461]:

M. Andrew voulait manifestement inclure au contrat une clause qui servirait de filet de sécurité, au cas où les prévisions ou les hypothèses du Ministère seraient inexacts.

[20] On se rappellera que le juge de première instance avait indiqué précédemment que la prestation des services ne nécessitait pas l'embauchage d'employés supplémentaires ni la location de bureaux supplémentaires au Canada, même si des honoraires avaient été prévus en vertu du contrat pour couvrir de telles dépenses.

[21] Le juge de première instance a évalué l'expectative de profit du Ministère en fonction du témoignage de M. Andrew. Il a déclaré:

La réalisation d'un bénéfice, aussi mince soit-il, ne ferait que s'ajouter aux réalisations de la province<sup>36</sup>.

En statuant ainsi, le juge de première instance reconnaissait que les responsables du projet avaient une expectative de profit à l'époque pertinente, et rien dans la preuve ou dans les conclusions tirées par le juge de première instance n'indique que cette expectative n'était pas raisonnablement envisageable. Ainsi que le juge de première instance l'a constaté, les bénéfices prévus étaient minimes et visaient simplement à garantir que le projet n'affiche pas une perte. Toutefois, cela ne change rien: un bénéfice, qu'il soit important ou minime, est un bénéfice, indépendamment de l'intention de celui qui veut le générer. En l'absence d'éléments de preuve contraires, le juge de première instance ne pouvait pas statuer, vu ses propres conclusions, que le Ministère ne pouvait pas raisonnablement envisager la réalisation d'un bénéfice lorsqu'il a conclu le contrat.

[22] For these reasons, the appeal should be allowed, the decision of the Trial Division should be set aside and the reassessments for the 1982, 1983 and 1984 taxation years should be referred back to the Minister for reassessment on the basis that the appellant's employer was carrying on business under contract during the taxation years in question as required by subsections 8(10) and 122.3(1) of the Act. Costs should go to the appellant here and below. Having regard to the disposition of the main appeal, the cross-appeal is rendered moot.

DESJARDINS J.A.: I concur.

DÉCARY J.A.: I agree.

<sup>1</sup> The decision under appeal is reported at [1996] 3 F.C. 436 (T.D.) (hereinafter *Timmins*).

<sup>2</sup> *Timmins*, at pp. 441-444.

<sup>3</sup> Memorandum of fact and law of the appellant, at para. 2. Memorandum of fact and law of the respondent, at para. 1.

<sup>4</sup> S. 8(10) reads in part:

8. . . .

(10) Where any individual is resident in Canada in a taxation year and, throughout a period of more than six consecutive months that commenced in the year or a previous year (in the subsection referred to as the "qualifying period"):

(a) was employed by a person who was a specified employer, and

(b) performed all or substantially all the duties of his employment in one or more countries other than Canada

(i) in connection with a contract under which the specified employer carried on business in such country or countries with respect to

(A) the exploration for, or exploitation of, petroleum, natural gas, minerals or other similar resources,

(B) a construction, installation, agricultural or engineering activity, or

(C) any prescribed activity, or

(ii) for the purpose of obtaining a contract for the specified employer to undertake any of the activities referred to in clause (i)(A), (B) or (C),

there may be deducted in computing his income for the year from that employment an amount equal to . . . [Emphasis added.]

[22] Pour ces motifs, l'appel devrait être accueilli, la décision du juge de première instance devrait être annulée et les nouvelles cotisations établies pour les années d'imposition 1982, 1983 et 1984 devraient être renvoyées au ministre pour qu'il établisse de nouvelles cotisations en tenant compte du fait que l'employeur de l'appelant exploitait une entreprise en vertu d'un contrat durant les années d'imposition en question, ainsi qu'il est prévu aux paragraphes 8(10) et 122.3(1) de la Loi. Les dépens devraient être adjugés à l'appelant tant en cette instance que devant la Section de première instance. Étant donné l'issue de l'appel principal, l'appel incident devient sans objet.

LE JUGE DESJARDINS, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE DÉCARY, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

<sup>1</sup> La décision frappée d'appel est publiée à [1996] 3 C.F. 436 (1<sup>re</sup> inst.) (ci-après *Timmins*).

<sup>2</sup> *Timmins*, aux p. 441 à 444.

<sup>3</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelant, au par. 2. Mémoire des faits et du droit de l'intimée, au par. 1.

<sup>4</sup> L'art. 8(10) est notamment libellé ainsi qu'il suit:

8. [ . . . ]

(10) Lorsqu'un particulier est un résident du Canada dans une année d'imposition et que pendant une période de plus de six mois consécutifs ayant commencé au cours de l'année ou au cours d'une année antérieure (appelée dans le présent paragraphe la «période admissible»),

a) il a été employé par une personne qui est un employeur désigné, et

b) il a exercé la totalité ou la presque totalité des fonctions de son emploi dans un ou plusieurs pays autres que le Canada

(i) dans le cadre d'un contrat en vertu duquel l'employeur désigné exploite une entreprise dans ce ou ces pays en ce qui concerne

(A) l'exploration pour la découverte ou l'exploitation de pétrole, de gaz naturel, de minéraux ou d'autres ressources semblables,

(B) un projet de construction ou d'installation, un projet agricole ou d'ingénierie, ou

(C) toute activité prescrite, ou

(ii) dans le but d'obtenir, pour le compte de l'employeur désigné, un contrat pour la réalisation des activités visées à la disposition (i)(A), (B) ou (C),

lors du calcul de son revenu tiré, pour l'année, de cet emploi, peut être déduite une somme égale au [ . . . ] [Non souligné dans l'original.]

S. 122.3(1) provides for a credit rather than a deduction by reference to essentially the same statutory language with the exception of s. 122.3(1)(a), which in contrast with s. 8(10)(a) reads:

122.3 (1) . . .

(a) was employed by a person who was a specified employer, other than for the performance of services under a prescribed international development assistance program of the Government of Canada, and . . . [Emphasis added.]

The limitation introduced by this paragraph was subject to a transitional provision which delayed its application beyond 1984. It is therefore not applicable to the present appeal.

<sup>5</sup> *Timmins*, at p. 460.

<sup>6</sup> *Timmins*, at p. 462.

<sup>7</sup> *Timmins*, at p. 461.

<sup>8</sup> The parties here and below take the position that the Government of New Brunswick was a "specified employer" within the meaning of s. 8(11) and s. 122.3(2)(a) of the Act. Memorandum of fact and law of the appellant and respondent at paras. 2(i) and 1 respectively.

<sup>9</sup> *Regional Assessment Commissioner et al. v. Caisse populaire de Hearst Ltée*, [1983] 1 S.C.R. 57.

<sup>10</sup> S. 248(1) [as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 66] which provides for this definition is found in Part XVII of the Act under the statutory heading "interpretation".

<sup>11</sup> These are used interchangeably throughout the Act. See for instance ss. 2(3)(b), 13(9) [as am. by S.C. 1988, c. 55, art. 6], 24(2) [as am. by S.C. 1991, ch. 49, art. 17], 27(1)(a) [as am. by S.C. 1984, c. 31, s. 14], 28(2) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 13], (4.1) [as enacted by S.C. 1991, c. 49, s. 18], (5), 29(1), 111(5)(a) [as am. by S.C. 1987, c. 46, s. 40; 1988, c. 55, s. 83], 125(7) [as am. by S.C. 1977-78, c. 32, s. 32; 1984, c. 45, s. 40], 143(1) [as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 71], 149(1)(j) [as am. by S.C. 1986, c. 6, s. 15], 253 [as am. by S.C. 1991, c. 49, s. 197].

<sup>12</sup> "Carry on" a. To advance (a proceeding); b. To keep up; c. To work at, prosecute; d. To move on; e. To behave or "go on". *Shorter Oxford English Dictionary*, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1990.

<sup>13</sup> Unless the activity in question does not lend itself to being "carried on". For instance, in *Tara Exploration & Development Co. Ltd. v. M.N.R.*, [1970] C.T.C. 557 (Ex. Ct.), Jackett P. held that a non-resident corporation could not be considered to have "carried on" business in Canada for purposes of s. 2(2) of the Act merely by having had "an adventure in the nature of a trade" in Canada. He wrote, at p. 567:

With considerable hesitation, I have concluded that the better view is that the words "carried on" are not words

L'art. 122.3(1) accorde un crédit d'impôt plutôt qu'une déduction, en des termes pratiquement identiques à ceux de l'art. 8(10), sauf pour l'art. 122.3(1)(a) qui, à la différence de l'art. 8(10)(a), dispose:

122.3 (1) [ . . . ]

a) il a été employé par une personne qui était un employeur désigné, dans un but autre que celui de fournir des services en vertu d'un programme prescrit du gouvernement du Canada d'aide au développement international, et [ . . . ] [Non souligné dans l'original.]

La restriction prévue dans cette disposition a fait l'objet d'une disposition transitoire qui a reporté son application aux années postérieures à 1984. Elle n'est donc pas applicable au présent appel.

<sup>5</sup> *Timmins*, à la p. 460.

<sup>6</sup> *Timmins*, à la p. 462.

<sup>7</sup> *Timmins*, à la p. 461.

<sup>8</sup> Les parties, tant en appel qu'en première instance, ont adopté le point de vue que le gouvernement du Nouveau-Brunswick était un «employeur désigné» au sens de l'art. 8(11) et de l'art. 122.3(2)(a) de la Loi. Mémoires des faits et du droit de l'appelant et de l'intimée, aux par. 2(i) et 1 respectivement.

<sup>9</sup> *Commissaire régional à l'évaluation et autre c. Caisse populaire de Hearst Ltée*, [1983] 1 R.C.S. 57.

<sup>10</sup> Cette définition est donnée à l'art. 248(1) [mod. par S.C. 1979, ch. 5, art. 66] qui figure dans la partie XVII de la Loi sous la rubrique «interprétation».

<sup>11</sup> Ces expressions sont employées de façon interchangeable dans toute la Loi. Voir, par exemple, les art. 2(3)(b), 13(9) [mod. par L.C. 1988, ch. 55, art. 6], 24(2) [mod. par L.C. 1991, ch. 49, art. 17], 27(1)(a) [mod. par S.C. 1984, ch. 31, art. 14], 28(2) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 13], (4.1) [édicte par L.C. 1991, ch. 49, art. 18], (5), 29(1), 111(5)(a) [mod. par L.C. 1987, ch. 46, art. 40; 1988, ch. 55, art. 83], 125(7) [mod. par S.C. 1977-78, ch. 32, art. 32; 1984, ch. 45, art. 40], 143(1) [mod. par S.C. 1977-78, ch. 1, art. 71], 149(1)(j) [mod. par S.C. 1986, ch. 6, art. 15], 253 [mod. par L.C. 1991, ch. 49, art. 197].

<sup>12</sup> Le terme anglais «carry on» est ainsi défini dans *Shorter Oxford English Dictionary*, 3<sup>e</sup> éd., Oxford Clarendon Press, 1990: [TRADUCTION] a) poursuivre (une instance); b) perpétuer; c) travailler à, poursuivre; d) continuer un travail; e) faire des histoires ou avoir une conduite inacceptable.»

<sup>13</sup> À moins que l'activité en question ne se prête pas à une «exploitation». Ainsi, dans l'arrêt *Tara Exploration & Development Co. Ltd. c. M.R.N.*, [1970] C.T.C. 557 (C. de l'É.), le président Jackett a déclaré qu'on ne pouvait pas considérer qu'une personne morale étrangère avait «exploité» une entreprise au Canada pour l'application de l'art. 2(2) de la Loi pour la seule raison qu'elle avait réalisé un «projet comportant un risque de caractère commercial» au Canada. Il a écrit à la p. 567:

[TRADUCTION] J'ai conclu avec beaucoup d'hésitation que la meilleure interprétation est que l'expression «a exercé»

that can aptly be used with the word "adventure". To carry on something involves continuity of time or operations such as is involved in the ordinary sense of a "business". An adventure is an isolated happening. One has an adventure as opposed to *carrying on* a business.

<sup>14</sup> *Timmins*, at pp. 446 and 455.

<sup>15</sup> *Timmins*, at p. 446.

<sup>16</sup> *Canadian Marconi Co v The Queen*, [1984] CTC 319 (F.C.A.), at pp. 330-331.

<sup>17</sup> S. 3 imposes a tax on income from a "business" and s. 9 provides that a taxpayer's income from a business is its "profit therefrom."

<sup>18</sup> A conclusion with which I would disagree.

<sup>19</sup> This meaning is dictated by the Act's fundamental *raison d'être* which is to levy a tax on profits and governs unless a different meaning can be evidenced by specific language or by necessary implication. (See for example the definition of "personal or living expenses," in s. 248(1) or the language of the loss carry forward limitation in s. 111(5)(a)(i).)

<sup>20</sup> [1978] 1 S.C.R. 480.

<sup>21</sup> [1996] 2 F.C. 73 (C.A.).

<sup>22</sup> *Timmins*, at p. 461. In *Tonn*, *supra*, at p. 96, Linden J.A. warns that the "Moldovan test" should be applied sparingly, if at all, when the circumstances do not admit to any suspicion of avoidance.

<sup>23</sup> *Timmins*, at p. 453.

<sup>24</sup> Para. 3 of the contract, Appeal Book, Vol. II, at p. 102.

<sup>25</sup> Para. 3.1 of the contract, Appeal Book, Vol. II, at p. 102.

<sup>26</sup> Para. 3.4 of the contract, Appeal Book, Vol. II, at p. 102.

<sup>27</sup> The Trial Judge noted that (at p. 461):

No new entity was created to provide the services for which the Department contracted; rather, the evidence suggests that the contract was merely considered to be an additional activity within the Department.

<sup>28</sup> *Timmins*, at pp. 461-463.

<sup>29</sup> *Timmins*, at p. 461.

<sup>30</sup> The contract was renewed from year to year and made to apply to other projects in other countries. The financial statements in question sought to reflect the financial performance of the Department under the contract over its ten-year life.

<sup>31</sup> *Timmins*, at p. 466.

<sup>32</sup> The reasons indicate that indirect costs "may have been" incurred by other named departments without indicating what these costs may have been. (*Timmins*, at p. 467) With respect to capital costs, the reasons suggest that capital expenditures "if material" should have been allocated

n'est pas une expression que l'on peut utiliser convenablement avec le terme «initiative». Exercer quelque chose implique une continuité dans le temps ou dans les opérations, comme celle qu'implique le sens ordinaire du mot «entreprise». Une initiative est un événement isolé. On prend une initiative et on exerce une entreprise.

<sup>14</sup> *Timmins*, aux p. 446 et 455.

<sup>15</sup> *Timmins*, à la p. 446.

<sup>16</sup> *Canadian Marconi Co c La Reine*, [1984] CTC 319 (C.A.F.), aux p. 330 et 331.

<sup>17</sup> L'art. 3 assujettit à l'impôt le revenu tiré d'une «entreprise» et l'art. 9 dispose que le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise est le «bénéfice qu'il en tire».

<sup>18</sup> C'est une conclusion avec laquelle je ne suis pas d'accord.

<sup>19</sup> Ce sens est dicté par la raison d'être fondamentale de la Loi, soit l'imposition des bénéfices, et s'applique à moins qu'un autre sens puisse ressortir de l'emploi de termes particuliers ou par déduction nécessaire. (Voir, par ex., la définition de «frais personnels ou de subsistance» à l'art. 248(1) ou le libellé de la restriction relative au report prospectif d'une perte à l'art. 111(5)(a)(i).)

<sup>20</sup> [1978] 1 R.C.S. 480.

<sup>21</sup> [1996] 2 C.F. 73 (C.A.).

<sup>22</sup> *Timmins*, à la p. 461. Dans l'arrêt *Tonn*, précité, à la p. 96, le juge Linden, J.C.A., prévient que le «critère de l'arrêt *Moldovan*» doit être appliqué avec modération, si tant est qu'il doive l'être, lorsque les circonstances ne soulèvent nullement la question de l'évitement.

<sup>23</sup> *Timmins*, à la p. 453.

<sup>24</sup> Par. 3 du contrat, dossier d'appel, vol. II, à la p. 102.

<sup>25</sup> Par. 3.1 du contrat, dossier d'appel, vol. II, à la p. 102.

<sup>26</sup> Par. 3.4 du contrat, dossier d'appel, vol. II, à la p. 102.

<sup>27</sup> Le juge de première instance a fait remarquer que (à la p. 461):

Aucune nouvelle entité n'a été créée pour offrir les services auxquels s'était engagé le Ministère; la preuve suggère plutôt que le contrat a simplement été considéré comme une activité supplémentaire s'ajoutant au mandat du Ministère.

<sup>28</sup> *Timmins*, aux p. 461 à 463.

<sup>29</sup> *Timmins*, à la p. 461.

<sup>30</sup> Le contrat a été renouvelé d'une année à l'autre et était conçu pour s'appliquer à d'autres projets menés dans d'autres pays. Les états financiers en question cherchaient à faire ressortir la performance financière du Ministère dans le cadre du contrat pendant sa durée de dix ans.

<sup>31</sup> *Timmins*, à la p. 466.

<sup>32</sup> Dans ses motifs, le juge de première instance mentionne que des coûts indirects «peuvent avoir été» engagés par d'autres ministères qui sont nommés, mais il n'indique pas quels peuvent avoir été ces coûts (*Timmins*, à la p. 467). En ce qui concerne les coûts d'investissement, le juge de

without indicating what these expenditures might have been. (*Timmins*, at p. 467).

<sup>33</sup> *Timmins*, at pp. 461-462.

<sup>34</sup> *Timmins*, at p. 460.

<sup>35</sup> *Timmins*, at p. 462.

<sup>36</sup> *Timmins*, at p. 461.

première instance laisse entendre que les dépenses en immobilisations, «[si elles] sont important[e]s», auraient dû être réparties, mais il n'indique pas quelles pourraient avoir été ces dépenses (*Timmins*, à la p. 467).

<sup>33</sup> *Timmins*, aux p. 461 et 462.

<sup>34</sup> *Timmins*, à la p. 460.

<sup>35</sup> *Timmins*, à la p. 462.

<sup>36</sup> *Timmins*, à la p. 461.