

T-3669-77

T-3669-77

**Canadian Clyde Tube Forgings Limited (Plaintiff)****Canadian Clyde Tube Forgings Limited (Demanderesse)**

v.

a c.

**The Queen (Defendant)****La Reine (Défenderesse)**

Trial Division, Mahoney J.—Toronto, December 7; Ottawa, December 18, 1979.

Division de première instance, le juge Mahoney—Toronto, 7 décembre; Ottawa, 18 décembre 1979.

*Income tax — Income calculation — Manufacturing or processing tax credit — Appeal from the disallowance of amounts paid to independent contractor resulting in reduced tax credit — Semi-finished product delivered to contractor for machining — Contractor supplied own machinery and work force — Contractor's operation carried on entirely in plaintiff's plant with no artificial barriers between areas of plant occupied by plaintiff and contractor — Whether or not the payments to the contractor are amounts "paid or payable . . . for . . . a service . . . that would normally be performed by an employee of the [plaintiff]" — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 125.1 — Income Tax Regulations, SOR/73-495, s. 5202.*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déduction d'impôt pour fabrication ou transformation — Appel contre le rejet de la déduction des sommes payées à un entrepreneur indépendant — Pièces semi-ouvrées confiées à un entrepreneur pour usinage — L'entrepreneur fournissait son propre outillage et la main-d'œuvre — Tous les travaux de l'entrepreneur sont accomplis dans l'usine de la demanderesse où aucune barrière artificielle ne sépare les zones occupées par celle-ci et les zones occupées par l'entrepreneur — Il échet d'examiner si les sommes payées à l'entrepreneur sont des montants «payés ou payables [relativement] . . . à un service . . . que rendrait ou accomplirait normalement un employé de la [demanderesse]» — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 125.1 — Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/73-495, art. 5202.*

INCOME tax appeal.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

e

AVOCATS:

*P. F. Vineberg, Q.C.* for plaintiff.  
*I. S. MacGregor* for defendant.

*P. F. Vineberg, c.r.* pour la demanderesse.  
*I. S. MacGregor* pour la défenderesse.

SOLICITORS:

f PROCUREURS:

*Phillips & Vineberg*, Montreal, for plaintiff.

*Phillips & Vineberg*, Montréal, pour la demanderesse.

*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

*Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse.

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

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

MAHONEY J.: The issue is whether payments made by the plaintiff to an independent contractor fall within the definition of "cost of labour" under section 5202 of the *Income Tax Regulations*, SOR/73-495. The plaintiff included the payments in computing the amount of its claim of a manufacturing or processing tax credit under section 125.1 of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, for its 1973 taxation year. The Minister of National Revenue disallowed the inclusion of those payments and thereby reduced the credit from \$34,940 to \$5,497. The arithmetic is not in issue and it is not disputed that if the amount paid the

LE JUGE MAHONEY: La question à trancher est de savoir si des paiements effectués par la demanderesse à un entrepreneur indépendant tombent sous la définition de l'expression «coût en main-d'œuvre» énoncée à l'article 5202 des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, DORS/73-495. La demanderesse a inclus les paiements dans le calcul du montant de sa demande de déduction d'impôt pour fabrication ou transformation en vertu de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63, pour son année d'imposition 1973. Le ministre du Revenu national a rejeté l'inclusion de ces paiements et réduit ainsi la

contractor is properly to be included in "cost of labour", the credit claimed by the plaintiff should be allowed.

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.

Section 5202 defines "cost of labour" as:

... 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,

Certain immaterial exclusions follow.

The question is whether the payments to the contractor are amounts "paid or payable ... for ... a service ... that would normally be performed

déduction de \$34,940 à \$5,497. Le calcul lui-même n'est pas en cause et il n'est pas contesté que si le montant payé à l'entrepreneur peut être à bon droit inclus dans le «coût en main-d'œuvre», la déduction réclamée par la demanderesse devrait alors être admise.

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, apparaît 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.

L'article 5202 définit ainsi le «coût en main-d'œuvre»:

g ... 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,

Viennent ensuite certaines exclusions non pertinentes en l'espèce.

La question est de savoir si les paiements à l'entrepreneur sont des montants «payés ou payables [relativement] ... à un service ... que ren-

by an employee of the [plaintiff]". The argument turned on the construction to be given subparagraph (b)(iii) of the definition and, particularly, the meaning of the word "normally".

The service or function performed by the contractor is clearly a necessary service or function in the course of the plaintiff's manufacturing and processing operation. The contracting of the performance of that service or function to an independent contractor by the plaintiff is, on the evidence, unique. 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.

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 costs of labour. Put briefly, it is subjective not objective normalcy that is determinative of whether the amount paid or payable is properly a "cost of labour".

The action is dismissed with costs.

draît ou accomplirait normalement un employé de la [demanderesse]». Le litige est donc axé sur l'interprétation à donner au sous-alinéa b)(iii) de la définition et notamment sur le sens du mot

a «normalement».

Le service ou la fonction qu'exécute l'entrepreneur en l'espèce est nettement un service ou une fonction nécessaire au processus de fabrication et de transformation effectué par la demanderesse. Le fait de confier, par contrat, l'exécution de ce service ou de cette fonction à un entrepreneur indépendant est, d'après la preuve, de caractère unique. 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 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. En bref, c'est une vue subjective et non objective de la normalité qui détermine si le montant payé ou payable peut effectivement être inclus dans le «coût en main-d'œuvre».

L'action est rejetée avec dépens.