

T-6109-81

T-6109-81

Lor-Wes Contracting Ltd. (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Dubé J.—Vancouver, November 5;
Ottawa, November 18, 1982.

Income tax — Investment tax credit — “Qualified property” — S. 127(10)(c)(vii) of the Act requires that property be acquired by taxpayer primarily for logging — Plaintiff is road-building firm engaged as subcontractor by logging operators in British Columbia to build access roads on timber limits — In 1976 plaintiff acquired heavy machinery specially outfitted for use only in operations on timber blocks, not in building of highways elsewhere, and claimed tax credit under s. 127(10)(c)(vii) in respect of such machinery as “qualified property” used primarily for purpose of logging — Whether acquired primarily for logging or for purpose of building roads in forest — Whether operations carried out by plaintiff constitute “logging” within meaning of s. 127(10)(c)(vii) — Appeal from reassessment dismissed — Taxpayer must bring himself squarely within four corners of exemption before he can successfully claim it — Subject equipment not acquired by logging operator but by taxpayer primarily in business of road-building — While “logging” is sum total of several operations, each of which when performed by operators are part of logging, construction of logging roads, by itself, carried out by independent contractor who has no general interest in logging, but is specialist in own limited field, cannot be said to be logging — If Parliament had intended to extend tax benefit to all subcontractors engaged by logging operators it would have said so — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 127(10)(b),(c)(vii), as am. by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9; 1979, c. 5, s. 40.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED**APPLIED:**

Lumbers v. Minister of National Revenue (1943), 2 DTC 631 (Ex. Ct.).

CONSIDERED:

Deschatelets v. The Minister of National Revenue, 81 DTC 885 (T.R.B.); *Ouimette v. The Minister of National Revenue*, 81 DTC 886 (T.R.B.).

COUNSEL:

Ian Pitfield for plaintiff.
Gaston Jorré for defendant.

Lor-Wes Contracting Ltd. (demanderesse)

c.

a

La Reine (défenderesse)

Division de première instance, juge Dubé—
Vancouver, 5 novembre; Ottawa, 18 novembre
1982.

b

Impôt sur le revenu — Crédit d'impôt à l'investissement — «Biens admissibles» — L'art. 127(10)(c)(vii) de la Loi exige qu'un bien soit acquis par le contribuable surtout pour l'exploitation forestière — La demanderesse est une entreprise se spécialisant dans la construction de routes que des exploitants forestiers de la Colombie-Britannique ont engagée à titre de sous-traitant pour construire des chemins d'accès sur des concessions forestières — En 1976, elle a acquis des machines lourdes spécialement conçues pour l'exploitation forestière et non pour la construction de routes en d'autres endroits et elle a réclamé, en vertu de l'art. 127(10)(c)(vii), un crédit d'impôt relativement à ces machines qui, selon elle, sont des «biens admissibles» employés surtout pour l'exploitation forestière — Ces machines ont-elles été acquises surtout aux fins de l'exploitation forestière ou pour construire des routes dans la forêt? — Les opérations effectuées par la demanderesse constituent-elles une «exploitation forestière» au sens de l'art. 127(10)(c)(vii)? — Appel de la nouvelle cotisation rejeté — Un contribuable doit remplir toutes les conditions d'une exemption pour pouvoir la réclamer — Le matériel en question a été acquis non par un exploitant forestier, mais par un contribuable qui exploitait surtout une entreprise de construction de routes — Même si «l'exploitation forestière» est un ensemble d'opérations, chacune d'elles faisant partie de l'exploitation forestière lorsqu'elle est effectuée par des exploitants, on ne peut dire que la construction de routes en forêt est, en soi, une exploitation forestière lorsqu'elle est effectuée par un entrepreneur indépendant qui ne s'intéresse pas à l'exploitation forestière mais qui est un spécialiste dans son domaine restreint — Si le législateur avait voulu étendre l'exemption d'impôt à tous les sous-traitants engagés par des exploitants forestiers, il l'aurait dit — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 127(10)(b),c)(vii), mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 71, art. 9; 1979, chap. 5, art. 40.

h

JURISPRUDENCE**DÉCISION APPLIQUÉE:**

Lumbers v. Minister of National Revenue (1943), 2 DTC 631 (C. de l'É.).

i

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Deschatelets v. The Minister of National Revenue, 81 DTC 885 (C.R.I.); *Ouimette v. The Minister of National Revenue*, 81 DTC 886 (C.R.I.).

j

AVOCATS:

Ian Pitfield pour la demanderesse.
Gaston Jorré pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe and Davidson, Vancouver, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant. ^a

The following are the reasons for judgment rendered in English by

DUBÉ J.: The central issue to be resolved here is whether the building of access roads, fireguards and landings on timber limits by a contractor for a logging operator is "logging" within the meaning of subparagraph 127(10)(c)(vii) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1; 1974-75-76, c. 71, s. 9; 1979, c. 5, s. 40.

For the 1976, 1977, 1978 and 1979 taxation years the plaintiff company, a small British Columbia road-building firm, was engaged by three successive logging operators in the Clearwater and Lillooet areas of British Columbia. In its 1976 and 1977 income tax returns the plaintiff described the nature of its business as "road building"; in 1978 as "contract road builder"; and in 1979 as "logging road building".

During the relevant period the plaintiff acquired a 1976 P&H hydraulic excavator, a 1976 D8K Caterpillar tractor and a 235 Caterpillar excavator. It claimed an investment tax credit for those heavy units as "qualified property" acquired by the taxpayer to be used by him primarily for the purpose of logging. The above-mentioned provision of the *Income Tax Act* reads as follows:

127. ...

(10) For the purposes of subsection (9), a "qualified property" of a taxpayer means

(b) prescribed machinery and equipment acquired by the taxpayer after June 23, 1975

PROCUREURS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe and Davidson, Vancouver, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE DUBÉ: La question principale qu'il faut résoudre en l'espèce est de savoir si la construction, dans des concessions forestières, de chemins d'accès, de pare-feux et de dépôts transitoires par un entrepreneur au profit d'un exploitant forestier constitue une «exploitation forestière» au sens du sous-alinéa 127(10)c)(vii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1; 1974-75-76, chap. 71, art. 9; 1979, chap. 5, art. 40. ^b

Au cours des années d'imposition 1976, 1977, 1978 et 1979, trois exploitants forestiers des régions de Clearwater et Lillooet en Colombie-Britannique ont successivement fait appel à la compagnie demanderesse qui est une petite entreprise se spécialisant dans la construction de routes en Colombie-Britannique. Dans ses déclarations d'impôt sur le revenu, en 1976 et 1977, la demanderesse a décrit ses activités comme suit: [TRADUCTION] «construction de routes»; en 1978, [TRADUCTION] «construction de routes sur contrat» et, en 1979 [TRADUCTION] «construction de routes en forêt». ^c

Au cours de la période en cause, la demanderesse a fait l'acquisition d'un excavateur hydraulique modèle P&H 1976, d'un tracteur à chenilles Caterpillar modèle D8K 1976 et d'un excavateur à chenilles Caterpillar modèle 235. Elle a réclamé un crédit d'impôt à l'investissement en disant que ces machines lourdes constituaient des «biens admissibles» acquis par le contribuable pour servir surtout à l'exploitation forestière. La disposition susmentionnée de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est ainsi rédigée: ^d

127. ...

(10) Aux fins du paragraphe (9), «biens admissibles» d'un contribuable désigne

b) les machines et le matériel prescrits, acquis par le contribuable après le 23 juin 1975 ^e

that has not been used for any purpose whatever before it was acquired by the taxpayer and that is

(c) to be used by him in Canada primarily for the purpose of

(vii) logging,

By notices of reassessment for the relevant years the investment tax credits claimed were disallowed on the ground that the plaintiff was "in the business of road building which is not a designated activity under subparagraph 127(10)(c)(vii)."

It is common ground that the equipment was acquired for the plaintiff's operations on the timber blocks, which are limits designated by the Province of British Columbia for logging purposes. The equipment was never used, and was never intended to be used, for the building of highways elsewhere: additional features were procured by the plaintiff to adapt the equipment to forestry operations (i.e., bull hooks, wide padding, extra guards, lifting tongs, etc.). It is also agreed that the plaintiff's sole occupation during that period was as contractor for logging operators on the timber limits.

The owner of the plaintiff company described to the Court in some detail the type of work carried out by his firm during that period, namely the building of forest access roads, landings, fireguards, skidtrails, the clearing up of debris, scarification. In the course of road-building the contractor has to fell trees and to dispose of them according to specific instructions laid down by the operator. The contractor is paid by the linear meter for roads and by the cunit¹ for cut timber.

The importance of a good quality network of forest roads in a successful logging operation is well known to the industry. An experienced logger from Squamish, B.C., Norman R. Barr, testified as an expert on behalf of the plaintiff. He outlined

¹ In its notices of reassessment the Minister held that the logging activity based on revenue reported was 17.2% in 1977 and 6.7% in 1978, "indicating the company's equipment was not primarily for the use of logging".

qui n'ont jamais été employés à quelque fin que ce soit avant leur acquisition par le contribuable et qui

c) doivent être employés par lui au Canada surtout pour

a (vii) l'exploitation forestière,

Dans un avis de nouvelle cotisation pour les années en cause, la demande de crédits d'impôt à l'investissement a été rejetée pour le motif que la demanderesse exploitait [TRADUCTION] «une entreprise de construction de routes, qui n'est pas une activité prévue au sous-alinéa 127(10)(c)(vii)».

Il est constant que la demanderesse a fait l'acquisition du matériel pour effectuer des opérations dans les concessions forestières, c'est-à-dire dans les limites fixées par la province de la Colombie-Britannique aux fins de l'exploitation forestière. Le matériel n'a jamais servi et il n'a jamais été censé servir à la construction de routes principales en d'autres endroits: la demanderesse s'est procuré des éléments additionnels pour adapter le matériel aux opérations forestières (par exemple de gros crochets, des patins stabilisateurs plus larges, des protecteurs supplémentaires, des grappins de manutention, etc.). Il est aussi constant qu'au cours de cette période, la demanderesse a agi uniquement à titre d'entrepreneur au service d'exploitants forestiers dans les concessions forestières.

Le propriétaire de la compagnie demanderesse a décrit en détail devant le tribunal le genre de travaux effectués par son entreprise au cours de cette période, notamment la construction de chemins d'accès à la forêt, de dépôts transitoires, de pare-feux, de pistes de débardage, le ramassage des débris, la scarification. Pour la construction de routes, l'entrepreneur doit abattre des arbres et en faire ce que veut l'exploitant en se conformant aux directives précises de celui-ci. Sa rémunération est calculée au mètre linéaire pour les routes et au cunit¹ pour le bois coupé.

On reconnaît dans l'industrie forestière l'importance d'un bon réseau de routes en forêt pour mener à bien une entreprise forestière. Norman R. Barr, bûcheron expérimenté originaire de Squamish (C.-B.) a témoigné, à titre d'expert, pour le

¹ Dans ses avis de nouvelle cotisation, le Ministre a déclaré que les opérations forestières représentaient 17.2% du revenu déclaré en 1977 et 6.7% en 1978, [TRADUCTION] «indiquant que le matériel de la compagnie ne servait pas surtout à l'exploitation forestière».

for the Court the method followed by his own logging company in its operations. At the outset, a reconnaissance cruise is conducted to determine the economic viability of a proposed cutting area; then, cutting rights are obtained; contracts are concluded; a chart area is established, followed by a five year development plan and a two year logging plan. Those plans must be approved by provincial forestry officials; a road plan detailing road and bridge locations is also submitted for approval. Upon approval, the first step is to build access roads, fireguards and landings in accordance with the approved road plan; then the fallers, buckers and yarders move in to cut and gather the timber for transport to a mill, or to tidewater.

According to the expert, some operators perform all those operations with their own equipment and employees; others contract out some, or all of the various phases of the logging operations. In coastal logging areas, roads often comprise the second largest physical and financial phase of logging, being exceeded only by the yarding and loading functions. According to Mr. Barr's observations, many small operators have experienced financial failures because of their inability to build good quality and well located roads. Consequently, many operators contract the construction of logging roads to specialists in the field.

The expert concludes that logging roads, fireguards and landings are an integral part of logging in British Columbia and that the equipment used in any of the aspects of logging operations is used for the purpose of logging "whether or not it is owned or used by the person who owns the cutting rights, the person who has the contract to cut on those rights, or the person engaged to do the specific task of logging area road construction on their behalf".

compte de la demanderesse. Il a expliqué au tribunal la méthode utilisée par sa compagnie forestière pour effectuer ses opérations. Au début, on procède à un examen préliminaire des lieux pour déterminer la rentabilité d'un projet de coupe de bois; on obtient ensuite les droits de coupe et on conclut les contrats; puis on prépare un diagramme et on établit un plan d'aménagement d'une durée de cinq ans et un plan d'exploitation forestière d'une durée de deux ans. Ces plans doivent être approuvés par les fonctionnaires provinciaux affectés aux services forestiers; un plan du système routier indiquant en détail l'endroit des routes et des ponts doit également être approuvé. Une fois cette approbation obtenue, la première étape consiste à construire des chemins d'accès, des pare-feux et des dépôts transitoires conformément au système routier approuvé; c'est alors qu'interviennent les abatteuses, les tronçonneuses et les débusqueuses pour couper et assembler le bois qui sera transporté au moulin ou à la mer.

Selon l'expert, certains exploitants effectuent l'ensemble de ces opérations avec leur propre matériel et leur propre personnel; d'autres font appel à des sous-traitants pour exécuter une partie ou la totalité des différentes phases des opérations forestières. Dans les régions forestières situées le long des côtes, la construction de routes constitue souvent, sur les plans physique et financier, l'étape la plus importante de l'exploitation forestière après les opérations de débusquage et de chargement. Au dire de Barr, un grand nombre de petits exploitants ont subi des échecs financiers parce qu'ils ont été incapables de construire des routes de bonne qualité et bien situées. Par conséquent, un grand nombre d'exploitants confient la construction des routes en forêt à des spécialistes en ce domaine.

L'expert conclut que les routes en forêt, les pare-feux et les dépôts transitoires font partie intégrante de l'exploitation forestière en Colombie-Britannique et que le matériel utilisé pour l'une ou l'autre des opérations forestières sert à l'exploitation forestière [TRADUCTION] «que ce matériel appartienne ou non à la personne qui est titulaire des droits de coupe, à la personne qui exerce ces droits en vertu d'un contrat ou à la personne engagée spécialement pour construire des routes dans une région forestière et que ce matériel soit ou non utilisé par ces personnes».

Undoubtedly, road-building is an important, indeed an essential aspect of logging. I would not hesitate to find that such road-building equipment as required by a logging operator was acquired by him primarily for the purpose of logging, road-building being an integral part of his whole operation. However, the equipment in question was not acquired by the operator, but by a road-building firm. That being so, was the equipment acquired by the taxpayer primarily for the purpose of logging, or was it not acquired by him primarily for the purpose of building roads in the forest? There is no jurisprudence in the matter emanating from this Court but the Tax Review Board has had to resolve some issues akin to this problem.

In *Deschatelets v. The Minister of National Revenue*² the Board held that a truck acquired by the taxpayer to transport logs by contract for a paper company was not used by the taxpayer primarily for the purpose of logging. The taxpayer was driving the truck himself on the first daily shift and another person employed by the company drove it during the second shift. M. J. Bonner, Member, concluded as follows [at page 886]:

The position seems clear. Subparagraph 127(10)(c)(vii) of the Act looks to the Appellant's purpose in using the truck. That purpose was the transportation of logs. Although the transportation of logs by the Appellant formed part of the company's logging operation it did not, standing alone, constitute logging by the Appellant. The Appellant did not possess any interest in the timber limits or in the logs moved and he was not interested in any way with the disposition of those logs. The purpose of the Appellant in the use of the truck and the broader purpose of the company must not be confused.

Although I am not, of course, bound by that decision, it is nevertheless difficult to disregard the very valid points underlined by the Member in his decision. The instant case presents a parallel situation: the plaintiff acquired the equipment primarily for the building of forest roads which, although an integral part of the operator's logging operations, does not, standing alone, constitute logging. In the present instance as well the plaintiff holds no interest in the wood limits nor in the disposition of the timber.

² 81 DTC 885 (T.R.B.).

De toute évidence, la construction de routes est un aspect important et même essentiel de l'exploitation forestière. Je n'hésiterais pas à conclure qu'un exploitant forestier fait l'acquisition du matériel de construction de routes dont il a besoin essentiellement aux fins de l'exploitation forestière, la construction de routes faisant partie intégrante de l'ensemble de son travail. Le matériel en question a toutefois été acquis non pas par l'exploitant mais par une entreprise de construction de routes. Cela étant, le contribuable a-t-il fait l'acquisition du matériel surtout aux fins de l'exploitation forestière ou ne l'a-t-il pas plutôt acheté pour construire des routes dans la forêt? Cette Cour n'a pas eu à se prononcer sur ce sujet mais la Commission de révision de l'impôt a dû trancher certaines questions analogues au présent cas.

Dans l'affaire *Deschatelets v. The Minister of National Revenue*², la Commission a décidé qu'un camion acquis par un contribuable pour transporter des billes en vertu d'un contrat conclu avec une usine de papeterie n'était pas employé surtout pour l'exploitation forestière. Le contribuable conduisait le camion lui-même pendant le premier poste de jour et une autre personne engagée par la compagnie le conduisait au cours du deuxième poste. M. J. Bonner, membre de la Commission, a conclu ce qui suit [à la page 886]:

[TRADUCTION] La situation paraît claire. Le sous-alinéa 127(10)(c)(vii) de la Loi tient compte du but qu'avait l'appelant en se servant de son camion. Ce but était le transport des billes. Même si le transport des billes par l'appelant était l'une des opérations de l'exploitation forestière de la compagnie, il ne constituait pas en soi l'exploitation forestière menée par l'appelant. Celui-ci ne détenait aucune participation dans la concession forestière ni dans les billes qu'il débardait et n'était pas du tout intéressé dans la transformation des billes. Le but de l'appelant concernant l'usage du camion et les objectifs plus larges de la compagnie ne doivent pas être confondus.

Même si je ne suis évidemment pas lié par cette décision, il est néanmoins difficile de ne pas tenir compte des arguments très solides qu'a fait valoir le membre de la Commission dans sa décision. On trouve une situation analogue dans le présent litige: la demanderesse a fait l'acquisition du matériel surtout dans le but de construire des routes en forêt, activité qui, bien que faisant partie intégrante des opérations forestières de l'exploitant, ne constitue pas, à elle seule, une exploitation forestière. Dans le présent cas, la demanderesse ne

² 81 DTC 885 (C.R.I.).

In *Ouimette v. The Minister of National Revenue*³ the same Member of the Board decided that the transportation of logs, while part of logging, was not by itself logging. There the taxpayer, an employee of a paper company, acquired a truck and trailer for the purpose of hiring it to the company for the transport of logs to the mill. This quote from Mr. Bonner, reported at page 887, bears reproduction:

The evidence plainly showed that it was Great Lakes and not the Appellant who was engaged in logging. The transportation of logs may well be a part of logging, but the transportation of logs by itself is not logging. The argument advanced on behalf of the Appellant ignored the statutory words "by him" and must therefore fail.

Again, in the case before me the equipment was not acquired by the logging operator, it was acquired "by him", the taxpayer, who is not primarily in the lumber business but primarily in the road-building business.

It is trite law that the exempting provisions of a taxing statute must be construed strictly and the taxpayer must fit his claim squarely within the four corners of any exemption if he is to benefit from it. He must show clearly that "every constituent element necessary to the exemption is present in his case and that every condition required by the exempting section has been complied with" [at page 635].⁴

If Parliament had intended to extend the tax benefit to all subcontractors in the industry, it would have said so. By any definition, "logging" is the sum total of all the operations leading to the felling of timber and the transporting of logs out of the forest. In my view, the constructing of logging roads, by itself, is not "logging", any more than the building of fishing wharves is "fishing", or the erecting of barns constitutes "farming", where those operations are carried out by independent contractors who have no general interest in log-

détient pas non plus de droit dans les concessions forestières ni dans la transformation du bois.

Dans l'affaire *Ouimette v. The Minister of National Revenue*³, le même membre de la Commission a décidé que même si le transport de billes fait partie de l'exploitation forestière, il ne constitue pas, en soi, une telle exploitation. Dans cette affaire, le contribuable, un employé d'une usine de papeterie, a fait l'acquisition d'un camion et d'une remorque dans le but de les louer à la compagnie en vue du transport des billes au moulin. Voici un extrait des motifs de M. Bonner, à la page 887, qui mérite d'être souligné:

[TRADUCTION] La preuve indique tout simplement que Great Lakes, et non pas l'appelant, s'occupe d'exploitation forestière. Le transport des billes est probablement l'une des opérations de l'exploitation forestière, mais il ne constitue pas l'exploitation forestière. Le raisonnement avancé au nom de l'appelant ne tient pas compte des mots «par lui» stipulés dans la *Loi* et, par conséquent, doit être repoussé.

De même, dans le présent cas, le matériel a été acquis non pas par l'exploitant forestier mais «par lui», le contribuable, qui exploitait d'abord et avant tout une entreprise de construction de routes et non une entreprise forestière.

Suivant une règle de droit bien établie, les dispositions législatives qui prévoient une exemption d'impôt doivent être interprétées restrictivement et le contribuable qui soumet une demande d'exemption doit remplir toutes les conditions de cette exemption s'il veut en bénéficier. Il doit établir clairement que [TRADUCTION] «chacun des éléments constitutifs de l'exemption est présent et que toutes les conditions requises par l'article de la *Loi* ont été respectées» [à la page 635].⁴

Si le législateur avait voulu étendre l'exemption d'impôt à tous les sous-traitants de l'industrie forestière, il l'aurait dit. Par définition, «l'exploitation forestière» est l'ensemble des opérations qui consistent à abattre du bois et à transporter les billes hors de la forêt. À mon avis, la construction de routes en forêt n'est pas, en soi, une «exploitation forestière», pas plus que la construction de quais de pêche n'est une «entreprise de pêche», ou que la construction de granges ne constitue une «exploitation agricole», lorsque ces opérations sont

³ 81 DTC 886 (T.R.B.).

⁴ See Thorson J. in *Lumbers v. Minister of National Revenue* (1943), 2 DTC 631 (Ex. Ct.).

³ 81 DTC 886 (C.R.I.).

⁴ Voir les notes du juge Thorson dans l'affaire *Lumbers v. Minister of National Revenue* (1943), 2 DTC 631 (C. de l'É.).

ging, fishing or farming, but are specialists in their limited fields.

effectuées par des entrepreneurs indépendants qui, en général, ne s'intéressent pas à l'exploitation forestière, à la pêche ou à l'agriculture mais qui sont des spécialistes dans leur domaine restreint.

For all those reasons, the appeal cannot be allowed and the action is dismissed with costs.

" Pour toutes ces raisons, l'appel ne peut être accueilli et l'action est rejetée avec dépens.