

## **NOTICE**

**This ruling was originally rendered in the French Language and no “official” translation to English yet exists. As an expediency we have processed the original French Language text through Google Translate. While the resulting translation to English appears to be sufficiently comprehensible to understand the basic nature of the issues, it may contain translation errors that impair detailed understanding of more subtle legal issues. If and when an “official” English language translation becomes available we will replace this version with it. For comparison purposes the original ruling in the French language is appended at the end.**

Folder: 2014-3152 (IT) G

ENTER :

OLDCASTLE BUILDING PRODUCTS CANADA INC.,

appellant

and

HER MAJESTY THE QUEEN,

respondente.

---

Appeal heard on July 6, 2016, in Montreal, Quebec.

In front of : The Honorable Justice Pierre Archambault

### Appearances :

Counsel for the appellant:

M<sup>e</sup> Nicolas Simard

Counsel for the respondent:

M<sup>e</sup> Claude Lamoureux

## **JUDGEMENT**

Judge Archambault

[1] The only issue still to be decided in the appeals of Oldcastle Building Products Canada inc. (Oldcastle) is as follows: did the amount of compensation that Oldcastle incurred in 2010 and 2011 (relevant years) in respect of Mr. Bertin Castonguay, the President of the Oldcastle Research Center, is a scientific research and experimental development (R & D) expenditure for the purposes of section 37 of the Income Tax Act (the Act or the ITA) and for the purposes of the definition "eligible expense" in subsection 127 (9) of the Act and the calculation of the investment tax credit (ITC) under subsection 127 (5) of the Act? The question arises because Mr. Castonguay's remuneration is determined by a formula that takes into account a percentage of the sales revenue of products developed or improved by the Research Center.

[2] It should be noted that the litigation raised by the Canada Revenue Agency (CRA) assessments raised additional issues that were resolved by the parties prior to the hearing of the appeals. In particular, the CRA refused to deduct an amount of \$ 22,850 as an R & D capital expense for the 2010 taxation year on the grounds that this expense was only incurred because 2011. In the 2011 appeal assessment, the CRA did not deduct this expense. CRA counsel informed the Court that he recognized that this expense was allowable in the calculation of the tax for the 2011 taxation year.

[3] In making its assessments, the CRA assumed that Mr. Castonguay's activities were not directly related to the R & D activities of the audited projects<sup>1</sup>. As a result, the CRA refused to consider Mr. Castonguay's salary as an R & D expense for the purposes of section 37 of the Act and for the purpose of computing the ITC for such an expense. Following meetings between Mr. Castonguay and CRA officials, counsel for the respondent informed the Court, in a letter of July 4, 2016, that the respondent was prepared to acknowledge that 55% of Mr. Castonguay's 2010 working hours were directly related to the R & D activities of the audited projects. For the year 2011, he informed the Court at the beginning of the hearing that this percentage was 40%.

[4] Oldcastle had also elected to use the replacement (? Traditional overhead ?) method in Division 37 (8) (a) (ii) (B) of the Act, 3 but the CRA had set the replacement amount at zero. . Subsequently, the CRA received the necessary information to calculate this amount. (See the letter of 4 July 2016). However, there is still the contentious issue of whether the salary paid to Mr. Castonguay constitutes an eligible expense for the purposes of this calculation.

## **I. Factual background**

[5] Oldcastle is a Canadian company part of an international group (CRH Group) based in Ireland. CRH, a multinational construction products company, has worldwide sales of approximately \$ 30 billion. In 2001, a company of the CRH Group bought the Permacon Group for more than 100 million dollars. One of the company's founding companies was Bloc Vibré inc., A Sherbrooke-based company that belonged to Mr. Castonguay's family. At the time of the purchase, Mr. Castonguay, then 49, was the president of the Permacon Group while his brother, also a major shareholder in this group, wanted to retire. Between 2001 and 2003, Mr. Castonguay ensured the transition of Permacon Group companies into the CRH Group.

[6] Since Oldcastle wanted to retain Mr. Castonguay's post-transition services, he accepted his proposal to establish a research center for the development of new products and processes. Oldcastle is a

1 Paragraph 42 (m) of the response to the notice of appeal.

2 The eligibility of the R & D projects themselves is not in dispute.

3 See paragraph 42 (e) of the response to the Notice of Appeal.

[7] To house the Research Center, Oldcastle had a building constructed in Ville d'Anjou (Montreal) costing between six and seven million dollars. Mr. Castonguay has agreed to become president. The number of Research Center employees varied between 25 and 30 from 2004 to 2012. The terms of Mr. Castonguay's employment contract are set out in a signed document effective January 1, 2004. (Exhibit A-4) . Clause 2.1 of the contract describes the nature of its services as follows:

2.1 As Director, Research and Development of APG's R & D Group and as Chairman of the Corporation [Oldcastle], the Executive's duties and responsibilities shall include, in addition to those inherent in the Executive's titles, the following duties and responsibilities:

(a) hiring, organizing and managing an effective research and development team on behalf of the benefit of the Corporation;

(b) executing a process for producing and assisting in the launch of New Products, Modified Products and New Manufacturing Processes;

(c) creating a process to obtain, and obtaining the Corporation's senior management approval of annual research and development budget;

(d) managing the filing of patents concerning New Products and Modified Products and supporting litigation efforts;

(e) linking with outside sources of innovation and the attainment of exclusive products / services agreements for the Corporation;

(f) managing the research and development budget and maintaining the effectiveness of research and development;

(g) ensuring the proper care and maintenance of research and development facilities and equipment; and

(h) managing the delivery of ideas from third parties to obtain the best possible royalty levels for APG.

**[8]** In addition, the contract stipulates that inventions developed by Mr. Castonguay belong to Oldcastle:

7.2 In consideration of the Salary Base, bonuses and other compensation paid by the Corporation to the Executive Hereunder, all works and records pertaining thereto. Corporation or during the three (3) -month period following any termination of this Agreement and all Intellectual Property Rights relating thereto shall be the sole property of the Corporation. The Executive hereby waives any of its moral rights in the Works or Intellectual Property Rights.

[Emphasis added.]

**[9]** Clause 10 describes the remuneration to which he will be entitled Mr. Castonguay:

10.1 For the first year of his employment with the Corporation, the Executive shall receive an annual Canadian dollar (CDN \$ 400,000) (hereinafter, the "Salary Base"). For the second and third year of its employment with the Corporation, the Executive's annual base is \$ 300,000

Canadian dollars (CND \$ 300,000), plus an amount of one hundred thousand Canadian dollars (CND \$ 100,000) payable if the Executive meets the objectives determined by the Corporation at the beginning of the year. After such three (3) -year period, and subject to Section 10.6, the Executive's Annual Base Salary shall be one hundred thousand Canadian dollars (CND \$ 100,000). The Base salary is payable in equal monthly installments.

10.2 The Corporation shall pay the Executive, a quarterly basis, a bonus based on the annual net sales of

Net Sales of New Products Percentage of Net Sales

Payable as Bonus

- (a) US \$ 0 through US \$ 25,000,000 1.5%
- (b) US \$ 25,000.001 through US \$ 50,000,000 1.0%
- (c) US \$ 50,000.001 through US \$ 100,000,000 0.75%
- (d) US \$ 100,000,001 through US \$ 200,000,000 0.50%
- (e) US \$ 200,000.001 through US \$ 400,000,000 0.25%
- US \$ 400,000.001 or more 0.125%

10.3 The Corporation shall also pay to the Executive a bonus based on the annual Net Sales of Modified Products and calculated as follows:

Net Sales of Modified Products Percentage of Net Sales

Payable as Bonus US \$ 0 through US \$ 25,000,000 0.30% US \$ 25,000.001 US \$ 50,000,000 0.20% US \$ 50,000.001 US \$ 400,000,000 0.15% US \$ 400,000.001 or more 0.10%

10.4 The benefits to be paid pursuant to Sections 10.2 and 10.3 shall be paid, with respect to each product, for a period of time determined by the Corporation or its affiliates. product, until the expiration of all such patents, or (b) otherwise, ten (10) years after the first sale of such product. Except as set forth in Section 13.2, the following will be payable to the Executive after three (3) years following the termination of its employment with the Corporation. It is also understood that this will be payable after the cause of the Executive's employment.

10.5 During the first three (3) years following the Effective Date, the Corporation shall only pay to the Executive portion of the bonus amount pursuant to Sections 10.2 and 10.3 which is in excess of three hundred thousand Canadian dollars (CDN \$ 300,000). After the end of the first three (3) years after the Effective Date, however, the bonus shall be payable in that agreement, subject to the terms and conditions of this Agreement.

10.6 After the end of the third year after the Effective Date, the Executive's Base Salary shall be reduced by twenty thousand Canadian dollars (CDN \$ 20,000) for each tranche of one hundred thousand Canadian dollars (CDN \$ 100,000) of bonuses in excess of five hundred thousand Canadian dollars (CDN \$ 500,000). For example, if the Executive is entitled to a bonus of six hundred thousand Canadian dollars (CDN \$ 600,000) for a specific year, its base will be reduced to eighty thousand Canadian dollars (CDN \$ 80,000). For greater certainty, the executive's base is \$ CDN \$ 0.00 if the Executive is entitled to a bonus of one million Canadian dollars (CDN \$ 1,000,000) for such year. The Corporation may, at its discretion, offset the amount of any reduction for the Executive's Salary base against the payment of any Salary installment or payment.

[Underlining and bold are mine.]

**[10]** To better understand the scope of the compensation provisions, the definitions in Annex A of the contract must be added, including the following definitions:

(B) "APG" shall mean the North American branch of Oldcastle's Architectural Product Group. [...]

(J) "Modified Products" (excludes New Products) in terms of cost reduction, functionality improvement and / or aesthetic improvement developed by APG's R & D Group under the Executive's direction while the Executive is employed by the Corporation. The list of Modified Products will be determined by the Executive and the Corporation within thirty (30) days following each anniversary date of the Effective Date. The current list of new and modified products is attached and labeled Schedule B.

(K) "Net sales" shall mean, in respect of any New Product or Modified Product, and the amount of the proceeds shall be collected by the Corporation or any of its Affiliates for such Product to any Person (other than an Affiliate) in North America less (i) any discount; (ii) sales and insurance expenses, and (iii) credits or refunds and (iv) sales and other taxes and duties directly related to the sale.

(L) "New Products" means completely new products or systems developed by APG's R & D Group under the Executive's direction, regardless of whether or not the item originates in APG or is a third party, while the executive is employed by the And that the Corporation or its Affiliates are not producing and / or selling on the date hereof (with the exception of ISO Stone / ISO Brick which will be included). Examples of New Products Dufferin Stone, Gallea Brick, Mega-

Bergerac and Celtik Wall. The parties agree that the product is a new product for the purposes of this Agreement. The list of New Products will be determined in the future by the Executive and the Corporation within thirty (30) days following each anniversary date of the Effective Date. The current list of new and modified products is attached and labeled Schedule B.

[I underline.]

[11] During the Permacon Group transition period in Oldcastle, Mr. Castonguay's compensation amounted to between \$ 200,000 4 and \$ 290,000. During this period, Mr. Castonguay was granted option rights on CRH Group shares.

[12] In his early years as President of the Research Center, Mr. Castonguay's compensation was approximately \$ 400,000. In 2008, it amounted to \$ 789,000, in 2009, \$ 906,000, in 2010, to \$ 1,058,000, and in 2011, to \$ 1,114,000. Therefore, if one applies the formula provided for in clause 10.6 of his employment contract, his base salary for the relevant years was nil while his remuneration which is described as a "bonus" in the employment contract and that I will call for the reasons mentioned below, the "Variable salary" amounted to \$ 1,058,000 in 2010 and \$ 1,114,000 in 2011.

## II. Analysis

### A. Relevant provisions of the Act

[13] In deciding appeals such as those in Oldcastle, it is always useful to first know the relevant legislation applicable in the relevant years. There are those concerning the deduction of R & D expenses in the calculation of income from a business, found in section 37 of the Act, and those relating to the calculation of income tax, particularly CII, which appear in subsections 127 (5) and 127 (9) of the Act. The first relevant provision is Subdivision 37 (8) (a) (ii) (B) (IV) of the Act which states:

37 (8) For the purposes of this section,

(a) records of expenditures for scientific research and experimental development activities:

[...]

(ii) where they appear elsewhere than in subsection (2) 5, are limited to

[...]

(B) if a taxpayer so elects<sup>6</sup> on a prescribed form

[...] to expenses [...] each representing:

4 This was the salary for a period of less than 12 months.

5 Which deals with R & D expenses for activities carried out abroad.

[...]

(IV) the portion of an expense incurred in respect of expenses incurred during the year for the salary or wages of an employee directly engaged in scientific research and experimental development activities in Canada, and reasonable to consider as relevant to this job given the amount of time the employee spends on it; for this purpose, the portion of the expense is deemed to be the amount of the expense if it is all or substantially all of it

[Emphasis added.]

**[14]** The term "salary or wages" is thus defined in subsection 248 (1) of the law :

"Salary or wages" Except in sections 5 and 63 and in the definition "death benefit", a taxpayer's income from an office or employment, as determined under subsection a of Part I, section B, including fees earned by the taxpayer for services that he did not provide in the course of doing business, but excluding pension or pension benefits, and retirement benefits.

[Emphasis added.]

**[15]** We see that the notion of salary is broad. However, for the purposes of 37 (8) ITA, subsection 37 (9) sets out limits that apply in certain circumstances:

37 (9) The expense of a taxpayer



(a) does not include, for the purposes of clauses (8) (a) (ii) (A) and (B), earnings-based compensation and gratuities, if the remuneration or gratuities relate to a specified employee the taxpayer;

b) [...]

[Underlining and bold are mine.] Subsection 248 (1) of the Act defines "specified employee" as follows:

6 This is the choice to use the replacement (? **Traditional overhead** ?) method.

"Specified employee" means, in respect of a specified employee of a person, the employee of the person who is a specified shareholder of the person or who does not deal at arm's length with the person.

[16] Subsection 37 (9.1) ITA adds another limit applicable to wages paid to specified employees:

37 (9.1) For the purposes of clauses (8) (a) (ii) (A) and (B), expenses incurred by a taxpayer in a taxation year that are incurred by the taxpayer are excluded during the year for the salary or wages of his or her specified employee, to the extent that they exceed the result of the following calculation:

$A \times B / 365$  where:

A is five times the maximum annual pensionable earnings established under section 18 of the Canada Pension Plan for the calendar year in which the taxation year ends;

B is the number of days in the taxation year in which the employee is a specified employee of the taxpayer.

[Underlining and bold are mine.]

[17] Let us note immediately that CRA counsel recognizes that Mr. Castonguay is not a "specified employee" because during the years the latter did not hold any Oldcastle or CRH Group shares and there was no arm's length relationship between him and his employer.

[18] R & D expenses can be deducted, as we have seen, in the calculation of business income, according to section 37 of the Act, but some of them are relevant for the purposes the calculation of the ITC under subsection 127 (5) of the Act. The relevant provisions for resolving Mr.

Castonguay's compensation litigation include the definition of "qualifying expense" in subsection 127 (9):

"Eligible Expense" means an expense incurred by a taxpayer in a taxation year that is

(a) an expenditure relating to scientific research and experimental development activities that,  
(i) is referred to in subparagraph 37 (1) (a) (i) 7,

[...]

(b) a prescribed proxy amount applicable to the taxpayer for the year ....

Are not eligible expenses:

(c) a prescribed expenditure that the taxpayer incurred during the year;

[...]

[I underline.]

**[19]** The relevant provisions of the Income Tax Regulations (Regulations) dealing with the replacement amount are as follows:

2900 (4) For the purposes of the definition "qualified expenditure" in subsection 127 (9) of the Act, the amount of a taxpayer's business replacement for a taxation year in respect of which he makes the election under clause 37 (8) (a) (ii) (B) of the Act is equal to 65% of the total of all amounts each of which is the amount of the amount he incurred during the year , in respect of the salary or wages of an employee who directly engages in scientific research and experimental development activities in Canada, that it is reasonable to consider relevant to those activities, taking into account the time the employee dedicated.

[Underlining and bold are mine.]

**[20]** Subsections 2900 (7) and (9) also set out limits:

7 This subparagraph provides as follows:

37 (1) A taxpayer who carries on business in Canada in a taxation year

It was necessary to calculate the amount of this amount for the year,  
exceed the amount, if any, by which the total of

(a) the total of all amounts each of which is an expense of a current nature made by him in Canada or in a year ending in the year ending 1973, and (i) for scientific research and experimental development activities carried on in Canada directly by the taxpayer, in respect of with his company,

[...]

[I underline.]

2900 (7) For the purposes of computing the replacement amount applicable to a taxpayer for a taxation year, the portion of the amount that the taxpayer incurred during the year for the salary or wages of a specified employee<sup>8</sup> of the the latter, which is included in computing the total referred to in subsection (4), may not exceed the lesser of

(a) 75% of the amount that the employee incurred during the year for the salary or wages of the employee;

(b) the result of the following calculation:

$2.5 \times A \times B / 365$  where:

A is the maximum annual pensionable earnings (as determined under section 18 of the Canada Pension Plan) for the calendar year in which the taxation year ends;

B the number of days in the taxation year in which the employee is employed.

[...]

2900 (9) For the purposes of subsections (4) and (7), the amount of a salary or wages of an employee in a taxation year is excluded from

(a) the amounts referred to in section 6 or 7 of the Act;

(b) the deemed amount incurred under subsection 78 (4) of the Act;

(c) gratuities;

(d) earnings-based remuneration.

[Underlining and bold are mine] B. Bonuses or earnings-based compensation?

[21] As can be seen, with respect to the treatment of the deduction of R & D expenses and the processing of the calculation of the ITC, there are similar rules, in particular as to the limits applicable to wages paid to employees.

8 Again, Mr. Castonguay was not a specified employee.

employees, but there are also differences, including those applicable to bonuses. Thus, for the purpose of deducting the R & D expense, the bonus limit only applies if the bonus is paid to a specified employee, but applies to any employee for ITC purposes. Therefore, it must first be determined whether Mr. Castonguay received a bonus ("bonus" in the English version of the Act and Regulations). Recall that clause 10 of his employment contract uses the term "bonus" in dealing with the calculation of the remuneration to which he is entitled for his services.

[22] The terms "bonus" in English and "gratification" in French are not defined in the Act or the Regulations. We must then use their usual meaning. Antidote<sup>9</sup> defines the word "gratification" as "a sum paid in addition to what is due". In English, "bonus" is defined as "something that is given as an extra when it was not expected, necessary". (Emphasis added.) We add: "**an extra amount of money that is given to an employee, especially at the end of the year for good work**". (Emphasis added.) Here, the employment contract stipulates that Mr. Castonguay's compensation consists of two elements: a fixed salary plus an amount based on the proceeds from the sale of "New Products" and "Modified Products", which I describe in these reasons as the variable salary.

[23] This variable salary is similar to a "performance bonus" which could be added to a fixed salary. In Antidote, we define "premium" as follows:

Sum of money paid to an employee, in addition to his salary, to reward him or to cover certain expenses. Expulsion bonus. Transport premium, risk. Corporate bonus. Performance bonus.

Bounty Hunter.

[I underline.]

[24] However, here, as the employment contract expressly provides that the base salary disappears (becomes zero) when the variable salary reaches \$ 1,000,000, only the variable salary is payable. The expression "performance bonus" does not seem to me the most appropriate to describe the compensation paid to Mr. Castonguay during the relevant years.

[25] This variable salary is very similar to the remuneration of employees working as intermediaries, including salespeople, sales representatives and

9 Antidote 9, bilingual, v3, 2016, Computer Druid Inc., Montreal.

brokers (whether in securities, real estate or insurance) which are often remunerated only by commission, also calculated in relation to the proceeds of sale, for example, manufactured goods, securities, real estate or insurance policies. Antidote defines "commission" as a "[P] percentage that returns to an intermediary. The seller receives a commission of 10%. Work on commission or QUEBEC - be paid on commission. "

[26] However, we can not speak of a commission here because it is not a remuneration paid to an intermediary who sells products or services of his employer<sup>10</sup>. Mr. Castonguay manages a research center and is involved in specific R & D projects. It may be thought that the sale of Oldcastle's products is made by other employees of this company.

[27] **According to the terms of the employment contract, the variable salary is not an amount that Mr. Castonguay's employer pays him at the end of the year because he is satisfied with the work done, a kind of gift that is offered in addition to what is due. Here, Oldcastle has no freedom to pay or not the variable salary.** It is payable according to the terms of the employment contract. In addition, the employment contract also stipulates that there is no longer a base salary when the variable salary reaches one million dollars. As a result, the only compensation paid to Mr. Castonguay in 2010 or 2011 was not an "amount paid in excess of what is due". It can not be a gratuity for the purposes of the Act and Regulations.

[28] Neither is it earnings-based compensation since the formula in the contract of employment provides for remuneration based on the calculation of sales of products developed by the Research Center, less two expenses, ie transportation and insurance costs. (See the definition of "net sales" above.) There is too little expenditure incurred to sell these products to see if Oldcastle is making a profit on the sale of these products. In the end, the term "variable salary" seems to me the most appropriate to describe the compensation paid to Mr. Castonguay.

C. Salary Expense incurred during the year for an employee directly engaged in R & D activities?

10 See clause 7.2 of the employment contract, reproduced above.

[29] In argument, counsel for the respondent argued that the variable salary paid to Mr. Castonguay did not constitute a section 37 expense because the formula for determining the amount of that salary was referred to the sale of products for which R & D activities had been carried out in previous years. **Consequently, it could not be a remuneration for the R & D activities performed by Mr. Castonguay during the relevant years.**

[30] In my opinion, this perception of the CRA is totally unfounded. With respect, I believe that the CRA confuses the nature of the amount paid with the method of calculating this amount and thus misrepresents the amounts paid by Oldcastle to Mr. Castonguay. It is clear to me that Oldcastle intended to adequately compensate Mr. Castonguay's work as President of the Research Center, as the description of his duties in the contract of employment reveals. Apart from the

often honorifi

chairman of the board of Oldcastle, his work was entirely related to the management and R & D activities of the Center. In fact, the CRA acknowledged that 55% and 40% of its hours worked in 2010 and 2011 were "directly" spent on R & D, and there is no dispute over eligibility of Oldcastle's R & D projects to which Mr. Castonguay participated during the relevant years.

[31] The CRH Group had paid more than \$ 100 million for the Permacon Group and the transition to that company had been completed between 2001 and 2004. However, Oldcastle wanted to retain the services of Mr. Castonguay and he could to be persuaded if offered a challenge corresponding to his interest and passion. Mr. Castonguay attended courses at the Université de Sherbrooke related to research in concrete products. **He holds 72 patents for inventions he made or processes that he developed during his long career in the manufacturing industry. concrete blocks and architectural masonry<sup>11</sup>. He had the qualities and experience necessary to take care of the Research Center and carry out the R & D.** He was built a \$ 6 million research center. To come to an agreement, the parties negotiated at length. The employment contract signed by the parties is the ninth version of the agreement. Mr. Castonguay has an entrepreneurial mentality: he was ready to receive a lower basic salary for receive a more variable variable salary based on the results of the

11 Regardless of those that are pending.

his work. Obviously, Oldcastle was willing to pay well for its contribution to the success of the company, while ensuring that this compensation took into account the performance of Mr. Castonguay as President of the Research Center.

[32] This is revealed by the formula described in clause 10 of the employment contract. Linking Mr. Castonguay's compensation to the proceeds from the sale of the goods produced through the work performed at the Research Center ensured that the R & D work would be relevant to Oldcastle's mission of making a profit. by offering goods corresponding to the needs of the market. This agreement seems to have been beneficial to both parties. In 2010 and 2011, the base salary was nil, but Mr. Castonguay's variable salary exceeded \$ 1 million and the sales of products developed through the activities of the Research Center amounted to \$ 120 million. 2010 and 200 million dollars in 2015! This variable salary formula seems to me to be appropriate for fixing the value of the work supplied annually by Mr. Castonguay to Oldcastle. Mr. Castonguay does not own any shares of Oldcastle or the CRH Group. The employment contract was negotiated by parties between whom there was no arm's length relationship.

[33] There is nothing in the evidence to suggest that Oldcastle's payments to Mr. Castonguay as compensation were for anything other than the work he did as President of the Research Center. In particular, they did not constitute a royalty for Oldcastle's right to use property, such as patented (or non-patented) inventions, since those properties belong to Oldcastle, according to the employment contract. (See Clause 7.2 reproduced above.) Furthermore, if Mr. Castonguay were to be dismissed for cause, he would lose all rights to receive his variable salary after the termination of employment, <sup>12</sup> and if he had been terminated without cause in 2010 or 2011, would have been entitled to only \$ 100,000.

[34] The amounts paid were also not compensation for the sale of Oldcastle's products because the work provided by Mr. Castonguay was not to sell products but to develop new products in the Research Center. , improve products or discover new processes. This is not because the variable pay formula is based on the sale of

<sup>12</sup> See clauses 10.4 and 12.1 of the employment contract.

<sup>13</sup> See the clause

[35] Although the employment contract defining the formula for calculating the variable salary ("bonus" in the employment contract) for a given year stipulated that the annual product of the sales made during the year was taken into account. this year, property developed or improved by

the Research Center in previous years<sup>14</sup>, the fact remains that Oldcastle intended to pay for the work provided by Mr. Castonguay during the given year. Again, the CRA confuses the calculation formula with the nature of the amount paid and the purpose of the payment. It was not intended to pay for services rendered by him in previous years<sup>15</sup>. Mr. Castonguay had already been paid for previous years. In addition, the sales figure for the current year was included in determining this year's variable salary. Given the difficulty of obtaining the relevant data in each quarter, a partial payment of \$ 300,000 was made throughout the year, and the unpaid balance of the variable salary was paid once it could be completed. calculation of this salary.

[36] For a taxpayer who opted for the replacement (? Traditional Overhead ?) method referred to in Division 37 (8) (a) (ii) (B) of the Act, only the portion of the expense related to an employee's salary directly engaged in R & D activities related to that employee's R & D work is eligible for the favorable tax treatment created by section 37 and subsection 127 (5) of the Act. Since Mr. Castonguay's variable salary is his salary for all or most of his R & D work (and the only salary he received from Oldcastle in the relevant years) and as the CRA admitted to the Court that 55% of his working hours in 2010 and 40% in 2011 were directly related to the R & D activities of the projects audited,

<sup>14</sup> In my opinion, the contract of employment does not express itself so explicitly, but that is the interpretation I take. Mr. Castonguay's variable salary is based on annual sales of new or modified products and is payable quarterly. (See clause 10.2 of the contract of employment reproduced above.) Moreover, the formula does not exclude the products developed in the current year, but it can be supposed that the sale of such products should not in practice be produce often.

<sup>15</sup> The only exception could be the variable salary paid during the three years following the termination of his employment according to the terms of clause 10.4 of the employment contract. However, I do not have to decide this question because in the relevant years Mr. Castonguay was still employed by Oldcastle.

it is reasonable to conclude that 55% of his variable salary in 2010 and 40% in 2011 are thus eligible for the purposes of subsections 37 (1) and 127 (5) of the Act. These portions of Oldcastle's variable salary paid in 2010 and 2011 are expenses incurred in respect of expenses incurred during the year for salary



an employee directly engaged in R & D activities that can reasonably be considered to relate to that work, given the amount of time that the employee spent there. There are no limits similar to those that apply to the salary paid to a specified employee, 16 including a maximum amount that is eligible: see subsection 37 (9.1) ITA and 2900 (7) of the Regulations, reproduced above. .

[37] The argument advanced by the CRA before the Court is difficult to reconcile with the legislation. His attorney acknowledges that Oldcastle-based earnings-based compensation would be permissible for the purposes of section 37, but contends that the one based on the proceeds of sales of new or modified products developed by the Research Center would not be eligible! Why would earnings-based compensation be more acceptable than compensation based on sales of products developed by the Research Center? There is an even closer link between the proceeds of sales of these products than there are between the profits of the company and the R & D activities. Moreover, counsel for the CRA was unable to justify this contradiction.

[38] **As a result, the Oldcastle appeals are allowed** and the assessments are remitted to the Minister of National Revenue for reconsideration and reassessment on the assumption that:

- 55% of Mr. Castonguay's variable salary amount incurred by Oldcastle in 2010 and 40% of his variable salary for the year 2011 are expenses referred to in section 37 of the Act and in the definition

16 The authors of the Canadian Tax Reporter Commentary (Wolters Kluwer Limited), at ¶5936, under the heading "Limitations for compensation paid to a specified employee", write as follows:

[...]

The Department of Finance is concerned with SR & ED Incentives, The Compensation of Selected Employees should reflect the value of the SR & ED work the employees as well as the profitability of the corporation as a whole. In order to "better achieve this objective", 37 (9.1) through 37 (9.5) [...]

[I underline.]

qualifying expenditure under subsection 127 (9) of the Act, and also constitutes such expenditures for the purpose of calculating the replacement amount described in subsection 2900 (4) of the Regulations;

- Oldcastle is entitled to a replacement amount based on data provided by that company to the CRA and according to the conclusions set out in these reasons;

- The capital expenditure of \$ 22,850 claimed for 2010 is eligible for the R & D expense calculation for the 2011 taxation year.

[39] Oldcastle's lawyer requested that her client be given the opportunity to make submissions before the Court could decide on costs. Consequently, costs will be fixed at a later date.

Signed at Magog, Quebec this 25th day of August 2016.  
Pierre Archambault" Judge Archambault

Dossier : 2014-3152(IT)G

ENTRE :

OLDCASTLE BUILDING PRODUCTS CANADA INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

---

Appel entendu le 6 juillet 2016, à Montréal (Québec).

Devant : L'honorable juge Pierre Archambault

Comparutions :

Avocat de l'appelante :

M<sup>e</sup> Nicolas Simard

Avocat de l'intimée :

M<sup>e</sup> Claude Lamoureux

---

**JUGEMENT**

Les appels des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Loi) pour les années d'imposition 2010 et 2011 sont accueillis et les cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant pour acquis que :

- 55 % du montant de salaire variable de M. Castonguay engagé par Oldcastle en 2010 et 40 % de son salaire variable pour l'année 2011 constituent des dépenses visées à l'article 37 de la Loi et à la définition de dépense admissible du paragraphe 127(9) de la Loi, et constituent également de telles dépenses aux fins du calcul du montant de remplacement décrit au paragraphe 2900(4) du Règlement;
- Oldcastle a droit à un montant de remplacement selon les données fournies par cette société à l'ARC et selon les conclusions énoncées dans les présents motifs;

- La dépense en capital de 22 850 \$ dont la déduction avait été réclamée pour 2010 est admissible dans le calcul de la dépense de R&D pour l'année d'imposition 2011.

L'appelante doit déposer ses observations écrites quant aux dépens dans les 30 jours du présent jugement, à moins que les parties demandent dans les 10 jours du présent jugement à présenter leurs observations oralement.

L'intimée doit déposer ses observations écrites dans les 15 jours de la réception des observations écrites de l'appelante.

Signé à Magog, Québec, ce 25<sup>ième</sup> jour d'août 2016.

« Pierre Archambault »

---

Juge Archambault

Référence : 2016 CCI 183

Date : 20160825

Dossier : 2014-3152(IT)G

ENTRE :

OLDCASTLE BUILDING PRODUCTS CANADA INC.,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

Le juge Archambault

[1] La seule question qu'il reste à trancher dans les appels interjetés par Oldcastle Building Products Canada inc. (**Oldcastle**) est la suivante : est-ce que le montant de la rémunération qu'Oldcastle a engagé en 2010 et en 2011 (**années pertinentes**) à l'égard de M. Bertin Castonguay, le président du Centre de recherche d'Oldcastle, constitue une dépense de recherche scientifique et de développement expérimental (**R&D**) aux fins de l'article 37 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (**Loi** ou **LIR**) et aux fins de la définition de « dépense admissible » au paragraphe 127(9) de la Loi et du calcul du crédit d'impôt à l'investissement (**CII**) prévu au paragraphe 127(5) de la Loi? La question se pose parce que la rémunération de M. Castonguay est déterminée selon une formule qui tient compte d'un pourcentage du chiffre des ventes des produits développés ou améliorés par le Centre de recherche.

[2] Il faut mentionner que le litige soulevé par les cotisations établies par l'Agence du revenu du Canada (**ARC**) soulevait d'autres questions, que les parties ont réglées avant l'audition des appels. Notamment, l'ARC avait refusé la déduction d'un montant de 22 850 \$ comme dépense en capital de R&D pour l'année d'imposition 2010 au motif que cette dépense n'avait été engagée qu'en 2011. Dans la cotisation de 2011 visée par l'appel, l'ARC n'avait pas accordé la déduction de cette dépense. L'avocat de l'ARC a informé la Cour qu'il reconnaissait que cette dépense était admissible dans le calcul de l'impôt pour l'année d'imposition 2011.

[3] Pour établir ses cotisations, l'ARC a tenu pour acquis que les activités de M. Castonguay n'étaient pas reliées directement aux activités de R&D des projets vérifiés<sup>1</sup>. Par conséquent, l'ARC a refusé de considérer le salaire de M. Castonguay comme étant une dépense de R&D aux fins de l'article 37 de la Loi et aux fins du calcul du CII relatif à une telle dépense. Après des rencontres entre M. Castonguay et des représentants de l'ARC, l'avocat de l'intimée a informé la Cour, dans une lettre du 4 juillet 2016, que l'intimée était prête à reconnaître que 55 % des heures de travail de M. Castonguay en 2010 étaient reliées directement aux activités de R&D des projets vérifiés<sup>2</sup>. Pour l'année 2011, il a informé la Cour au début de l'audience que ce pourcentage s'élevait à 40 %.

[4] Également, Oldcastle avait fait le choix d'utiliser la méthode de remplacement prévu à la division 37(8)(a)(ii)(B) de la Loi<sup>3</sup>, mais l'ARC avait établi à zéro le montant de remplacement. Par la suite, l'ARC a reçu les renseignements nécessaires pour lui permettre de calculer ce montant. (Voir la lettre du 4 juillet 2016). Toutefois, il reste toujours la question litigieuse de savoir si le salaire versé à M. Castonguay constitue une dépense admissible aux fins de ce calcul.

## I. Contexte factuel

[5] Oldcastle est une société canadienne faisant partie d'un groupe international (Groupe CRH) basé en Irlande. CRH, une multinationale de produits de construction, a un chiffre d'affaires mondial s'élevant à environ 30 milliards de dollars. Une société du Groupe CRH a acheté en 2001, pour plus de 100 millions de dollars, le Groupe Permacon. Une des sociétés fondatrices de ce dernier était Bloc Vibré inc., une entreprise sherbrookoise ayant appartenu à la famille de M. Castonguay. Au moment de l'achat, M. Castonguay, alors âgé de 49 ans, était le président du Groupe Permacon alors que son frère, aussi un important actionnaire de ce groupe, désirait prendre sa retraite. Entre 2001 et 2003, M. Castonguay a assuré la transition des entreprises du Groupe Permacon dans le giron du Groupe CRH.

[6] Comme Oldcastle désirait retenir les services de M. Castonguay après la transition, on a accepté sa proposition de fonder un centre de recherche pour le développement de nouveaux produits et de nouveaux procédés. Oldcastle est un

---

<sup>1</sup> Paragraphe 42m) de la réponse à l'avis d'appel.

<sup>2</sup> L'admissibilité des projets de R&D eux-mêmes n'est pas en litige.

<sup>3</sup> Voir le paragraphe 42e) de la réponse à l'avis d'appel.

leader nord-américain dans la fabrication de produits de béton pour la maçonnerie et l'aménagement paysager, ainsi que de produits distribués au détail pour les bricoleurs en construction et en aménagement paysager.

[7] Pour accueillir le Centre de recherche, Oldcastle a fait construire à Ville d'Anjou (Montréal) un bâtiment dont le coût s'élevait à entre six et sept millions de dollars. M. Castonguay a accepté d'en devenir le président. Le nombre d'employés du Centre de recherche a varié entre 25 et 30 de 2004 à 2012. Les conditions du contrat de travail de M. Castonguay sont consignées dans un document signé qui prenait effet le 1<sup>er</sup> janvier 2004. (Pièce A-4). À la clause 2.1 du contrat, on décrit la nature de ses services de la façon suivante :

- 2.1 As Director, Research and Development of APG's R&D Group and as Chairman of the Corporation [Oldcastle], the Executive's duties and responsibilities shall include, in addition to those inherent to the Executive's titles, the following duties and responsibilities:
- (a) hiring, organizing and managing an effective research and development team on behalf and for the benefit of the Corporation;
  - (b) executing a process for consistently producing and assisting in the launch of New Products, Modified Products and new manufacturing processes;
  - (c) creating a process to obtain, and obtaining the Corporation's senior management approval of annual research and development budget;
  - (d) managing the filing of patents concerning New Products and Modified Products and supporting litigation efforts;
  - (e) liaising with outside sources of innovation to attract and attain exclusive products/services agreements for the Corporation;
  - (f) managing the research and development budget in order to maintain tight control over funding of projects and ensure the efficient utilization of research and development resources;
  - (g) ensuring the proper care and maintenance of research and development facilities and equipment; and
  - (h) managing the delivery of ideas from third parties to obtain the best possible royalty levels for APG.

[8] En outre, le contrat stipule que les inventions développées par M. Castonguay appartiennent à Oldcastle :

7.2 In consideration of the Base Salary, bonus and other remuneration paid by the Corporation to the Executive hereunder, all Works (including all data and records pertaining thereto) that the Executive may invent, discover, author, originate or conceive during this Agreement with the Corporation or during the three (3)-month period following any termination of this Agreement and all Intellectual Property Rights relating thereto shall be the sole and exclusive property of the Corporation. The Executive hereby waives any and all of his moral rights in the Works or Intellectual Property Rights.

[Je souligne.]

[9] À la clause 10, on décrit la rémunération à laquelle aura droit M. Castonguay :

10.1 For the first year of his employment with the Corporation, the Executive shall receive an annual base salary of four hundred thousand Canadian dollars (CDN\$400,000) (hereinafter, the “Base Salary”). For the second and third year of his employment with the Corporation, the Executive’s annual base Salary shall be three hundred thousand Canadian dollars (CND\$300,000), plus an amount of one hundred thousand Canadian dollars (CND\$100,000) payable if the Executive meets the objectives determined by the Corporation at the beginning of the relevant year. **After such three (3)-year period**, and subject to Section 10.6, the Executive’s annual Base Salary shall be one hundred thousand Canadian dollars (CND\$100,000). The Base salary is payable in equal monthly installments.

10.2 The Corporation shall pay the Executive, on a quarterly basis, a bonus based on the annual Net Sales of New Products and calculated as follows:

	Net sales of New Products	Percentage of Net Sales Payable as Bonus
(a)	US\$0 through US\$25,000,000	1.5%
(b)	US\$25,000,001 through US\$50,000,000	1.0%
(c)	US\$50,000,001 through US\$100,000,000	0.75%
(d)	US\$100,000,001 through US\$200,000,000	0.50%
(e)	US\$200,000,001 through US\$400,000,000	0.25%
(f)	US\$400,000,001 or more	0.125%



10.3 The Corporation shall also pay to the Executive a bonus based on the annual Net Sales of Modified Products and calculated as follows :

	Net sales of Modified Products	Percentage of Net Sales Payable as Bonus
(a)	US\$0 through US\$25,000,000	0.30%
(b)	US\$25,000,001 through US\$50,000,000	0.20%
(c)	US\$50,000,001 through US\$400,000,000	0.15%
(d)	US\$400,000,001 or more	0.10%

10.4 The bonuses to be paid pursuant to Sections 10.2 and 10.3 shall be paid, with respect to each product, for a period of time determined as follows: (a) if the Corporation or Affiliates thereof have filed one or more patents with respect to such product, until the expiration of all such patents, or (b) otherwise, ten (10) years after the first sale of such product. Except as set forth in Section 13.2, no bonus shall be payable to the Executive after three (3) years following the termination of his employment with the Corporation. It is also understood that no such bonus will be payable after termination for Cause of the Executive's employment.

10.5 **During the first three (3) years** following the Effective Date, the Corporation shall only pay to the Executive the portion of the bonus calculated pursuant to Sections 10.2 and 10.3 that is in excess of three hundred thousand Canadian dollars (CDN\$300,000). **After the end of the first three (3) years** following the Effective Date, however, the bonus shall be payable in whole, without any such deduction, subject to the other terms and conditions of this Agreement.

10.6 **After the end of the third year** following the Effective Date, the Executive's Base Salary shall be reduced by twenty thousand Canadian dollars (CDN\$20,000) for each tranche of one hundred thousand Canadian dollars (CDN\$100,000) of bonus in excess of five hundred thousand Canadian dollars (CDN\$500,000). For example, if the Executive is entitled to a bonus of six hundred thousand Canadian dollars (CDN\$600,000) for a specific year, his Base Salary for such year shall be reduced to eighty thousand Canadian dollars (CDN\$80,000). For greater certainty, the Executive's Base Salary for a specific year shall be CDN\$0.00 if the Executive is entitled to a bonus of one million Canadian dollars (CDN\$1,000,000) for such year. The Corporation may, at its discretion, offset the amount of any reduction for the Executive's Base Salary against the payment of any Base Salary installment or bonus payment.

[Le soulignement et les caractères gras sont les miens.]

[10] Pour mieux comprendre la portée des dispositions ayant trait à la rémunération, il faut ajouter les définitions de l'annexe A du contrat, notamment les définitions suivantes :

(B) “**APG**” shall mean the North American branch of Oldcastle’s Architectural Product Group.

[...]

(J) “**Modified Products**” means significant improvements to existing products (excluding New Products) in terms of either cost reduction, functionality improvement and/or aesthetic improvement developed by APG’s R&D Group under the Executive’s direction while the Executive is employed by the Corporation. The list of Modified Products will be determined in writing and agreed by the Executive and the Corporation within thirty (30) days following each anniversary date of the Effective Date. The current list of new and modified products is attached and labeled Schedule B.

(K) “**Net sales**” shall mean, in respect of any New Product or Modified Product, the gross amount invoiced and collected by the Corporation or any of its Affiliates for such product to any Person (other than an Affiliate) in North America less (i) any discount; (ii) shipping and insurance expenses, (iii) credits or refunds and (iv) sales and other taxes and duties directly related to the sale.

(L) “**New Products**” means completely new products or systems of products developed by APG’s R&D Group under the Executive’s direction, regardless of whether or not the item originated in APG or was obtained from a third party, while the executive is employed by the Corporation and that the Corporation or its Affiliates are not producing and/or selling on the date hereof (with the exception of ISO Stone/ISO Brick which will be included). Examples of New Products developed in the past include Dufferin Stone, Gallea Brick, Mega-Bergerac and Celtik Wall. The parties agree that the product Suretouch Wall System shall constitute a New Product for the purposes of this Agreement. The list of New Products will otherwise be determined in writing and agreed upon by the Executive and the Corporation within thirty (30) days following each anniversary date of the Effective Date. The current list of new and modified products is attached and labeled Schedule B.

[Je souligne.]

[11] Durant la période de transition du Groupe Permacon dans le giron d'Oldcastle, la rémunération de M. Castonguay s'est élevée à entre 200 000 \$<sup>4</sup> et 290 000 \$. Durant cette période, on a accordé à M. Castonguay des droits d'option sur des actions du Groupe CRH.

[12] Durant les premières années au cours desquelles il était président du Centre de recherche, la rémunération de M. Castonguay s'est élevée à environ 400 000 \$. En 2008, elle s'élevait à 789 000 \$, en 2009, à 906 000 \$, en 2010, à 1 058 000 \$, et en 2011, à 1 114 000 \$. Par conséquent, si on applique la formule prévue à la clause 10.6 de son contrat de travail, son salaire de base pour les années pertinentes était nul alors que sa rémunération qui est décrite comme un « bonus » dans le contrat de travail et que j'appellerai pour les motifs mentionnés plus loin, le « salaire variable », s'élevait à 1 058 000 \$ en 2010 et à 1 114 000 \$ en 2011.

## II. Analyse

### A. Dispositions pertinentes de la Loi

[13] Pour trancher des appels comme ceux d'Oldcastle, il est toujours utile de prendre d'abord connaissance des dispositions législatives pertinentes applicables durant les années pertinentes. Il y a celles concernant la déduction des dépenses de R&D dans le calcul d'un revenu tiré d'une entreprise, qui se trouvent à l'article 37 de la Loi, et celles ayant trait au calcul de l'impôt, plus particulièrement du CII, qui figurent aux paragraphes 127(5) et 127(9) de la Loi. La première disposition pertinente est la sous-division 37(8)a(ii)(B)(IV) de la Loi, qui énonce ce qui suit :

37(8) Dans le cadre du présent article:

- a) les mentions de dépenses afférentes aux activités de recherche scientifique et de développement expérimental :

[...]

- (ii) lorsqu'elles figurent ailleurs qu'au paragraphe (2)<sup>5</sup>, se limitent :

[...]

(B) si un contribuable en fait le choix<sup>6</sup> sur un formulaire prescrit [...] aux dépenses [...] représentant chacune :

---

<sup>4</sup> Il s'agissait du salaire pour une période de moins de 12 mois.

<sup>5</sup> Qui traite des dépenses de R&D pour des activités exercées à l'étranger.

[...]

- (IV) soit la partie d'une dépense faite relativement à des frais engagés au cours de l'année pour le traitement ou le salaire d'un employé exerçant directement des activités de recherche scientifique et de développement expérimental au Canada, qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à ce travail compte tenu du temps que l'employé y consacre; à cette fin, la partie de dépense est réputée correspondre au montant de la dépense si elle en constitue la totalité, ou presque,

[Je souligne.]

[14] L'expression « traitement ou salaire » est ainsi définie au paragraphe 248(1) de la Loi :

« **traitement ou salaire** » Sauf aux articles 5 et 63 et à la définition de « prestation consécutive au décès », le revenu que tire un contribuable d'une charge ou d'un emploi, calculé d'après la sous-section a de la section B de la partie I, y compris les honoraires touchés par le contribuable pour des services qu'il n'a pas fournis dans le cours des activités de son entreprise, mais à l'exclusion des prestations de retraite ou de pension, ainsi que des allocations de retraite.

[Je souligne.]

[15] On voit que la notion de salaire est large. Toutefois, aux fins du paragraphe 37(8) LIR, le paragraphe 37(9) édicte des limites qui s'appliquent dans certaines circonstances :

37(9) La dépense d'un contribuable:

a) ne comprend pas, pour l'application des divisions (8)a)(ii)(A) et (B), la rémunération fondée sur les bénéfices ni les gratifications, si la rémunération ou les gratifications se rapportent à un **employé déterminé** du contribuable;

b) [...]

[Le soulignement et les caractères gras sont les miens.]

Au paragraphe 248(1) de la Loi, on définit « employé déterminé » ainsi :

---

<sup>6</sup> Il s'agit du choix d'utiliser la méthode de remplacement.

« **employé déterminé** » S'agissant de l'employé déterminé d'une personne, l'employé de la personne qui est un actionnaire déterminé de celle-ci ou qui a un lien de dépendance avec celle-ci.

[16] Le paragraphe 37(9.1) LIR ajoute une autre limite applicable au salaire versé à des employés déterminés :

37(9.1) Pour l'application des divisions (8)a)(ii)(A) et (B), sont exclues des dépenses qu'un contribuable engage au cours d'une année d'imposition celles qu'il a engagées au cours de l'année au titre du traitement ou salaire de son employé déterminé, dans la mesure où elles dépassent le résultat du calcul suivant:

$A \times B/365$

où:

A représente cinq fois le maximum des gains annuels ouvrant droit à pension, établi selon l'article 18 du *Régime de pensions du Canada*, pour l'année civile dans laquelle l'année d'imposition prend fin;

B le nombre de jours de l'année d'imposition où l'employé est un employé déterminé du contribuable.

[Le soulignement et les caractères gras sont les miens.]

[17] Mentionnons tout de suite que l'avocat de l'ARC reconnaît que M. Castonguay n'est pas un « employé déterminé » parce que, durant les années pertinentes, ce dernier ne détenait aucune action d'Oldcastle ou du Groupe CRH et il n'existait pas de lien de dépendance entre lui et son employeur.

[18] Les dépenses de R&D peuvent être déduites, comme on l'a vu, dans le calcul d'un revenu tiré d'une entreprise, selon l'article 37 de la Loi, mais certaines d'entre elles sont pertinentes aux fins du calcul du CII prévu au paragraphe 127(5) de la Loi. Les dispositions pertinentes pour trancher le litige relatif à la rémunération de M. Castonguay comprennent notamment la définition de « dépense admissible » au paragraphe 127(9) :

« **Dépense admissible** » Dépense engagée par un contribuable au cours d'une année d'imposition qui représente:

a) soit une dépense relative à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental qui, selon le cas:

(i) est visée au sous-alinéa 37(1)a(i)<sup>7</sup>,

[...]

b) soit un montant de remplacement visé par règlement applicable au contribuable pour l'année [...].

Ne sont pas des dépenses admissibles:

c) une dépense prévue par règlement que le contribuable a engagée au cours de l'année;

[...]

[Je souligne.]

[19] Les dispositions pertinentes du *Règlement de l'impôt sur le revenu (Règlement)* traitant du montant de remplacement sont les suivantes :

2900(4) Pour l'application de la définition de « dépense admissible », au paragraphe 127(9) de la Loi, le **montant de remplacement** applicable à un contribuable quant à une entreprise pour une année d'imposition à l'égard de laquelle il fait le choix prévu à la division 37(8)a(ii)(B) de la Loi est égal à 65 % du total des montants représentant chacun la partie du montant qu'il a engagé au cours de l'année, au titre du traitement ou du salaire de son employé qui participe directement à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada, qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à ces activités compte tenu du temps que l'employé y consacre.

[Le soulignement et les caractères gras sont les miens.]

[20] Les paragraphes 2900(7) et (9) édictent également des limites :

---

<sup>7</sup> Ce sous-alinéa dispose comme suit :

37(1) Le contribuable qui exploite une entreprise au Canada au cours d'une année d'imposition peut déduire dans le calcul du revenu qu'il tire de cette entreprise pour l'année un montant qui ne dépasse pas l'excédent éventuel du total des montants suivants:

a) le total des montants dont chacun représente une dépense de nature courante qu'il a faite au cours de l'année ou d'une année d'imposition antérieure se terminant après 1973:

(i) soit pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada directement par le contribuable, en rapport avec son entreprise,

[...]

[Je souligne.]

2900(7) Aux fins du calcul du montant de remplacement applicable à un contribuable pour une année d'imposition, la fraction du montant engagé par lui au cours de l'année, au titre du traitement ou du salaire d'un employé déterminé<sup>8</sup> de celui-ci, qui est incluse dans le calcul du total visé au paragraphe (4) ne peut excéder le moins élevé des montants suivants:

a) 75 % du montant engagé par lui au cours de l'année au titre du traitement ou du salaire de l'employé;

b) le résultat du calcul suivant:

$$2,5 \times A \times B/365$$

où:

A représente le maximum des gains annuels ouvrant droit à pension (déterminé selon l'article 18 du *Régime de pensions du Canada*) pour l'année civile où se termine l'année d'imposition;

B le nombre de jours de l'année d'imposition où l'employé est à son service.

[...]

2900(9) Pour l'application des paragrapes (4) et (7), sont exclus du montant engagé au titre du traitement ou du salaire d'un employé au cours d'une année d'imposition:

a) les montants visés aux articles 6 ou 7 de la Loi;

b) la somme réputée engagée selon le paragraphe 78(4) de la Loi;

c) les gratifications;

d) la rémunération fondée sur les bénéfices.

[Le soulignement et les caractères gras sont les miens.]

## B. Gratifications ou rémunération fondée sur les bénéfices?

[21] Comme on peut le constater, pour ce qui est du traitement de la déduction des dépenses de R&D et du traitement du calcul du CII, il existe des règles semblables, notamment quant aux limites applicables au salaire versé à des

---

<sup>8</sup> Il faut mentionner à nouveau que M. Castonguay n'était pas un employé déterminé.

employés déterminés, mais il existe également des différences, notamment celles applicables aux gratifications. Ainsi, aux fins de la déduction de la dépense de R&D, la limite applicable aux gratifications ne s'applique que si la gratification est versée à un employé déterminé, mais elle s'applique à tout employé aux fins du CII. Par conséquent, il faut déterminer d'abord si on a versé une gratification (« bonus » dans la version anglaise de la Loi et du Règlement) à M. Castonguay. Rappelons que la clause 10 de son contrat de travail utilise le terme « bonus » en traitant du calcul de la rémunération à laquelle il a droit pour ses services.

[22] Les termes « bonus » en anglais et « gratification » en français ne sont pas définis dans la Loi ou le Règlement. Il faut alors utiliser leur sens usuel. On définit dans Antidote<sup>9</sup> le mot « gratification » comme étant une « somme versée en plus de ce qui est dû ». En anglais, « bonus » y est défini comme « something that is given as an extra when it was not expected, necessary ». (Je souligne.) On ajoute : “an extra amount of money that is given to an employee, especially at the end of the year for good work”. (Je souligne.) Ici, le contrat de travail stipule que la rémunération de M. Castonguay comprend deux éléments : un salaire fixe plus une somme calculée en fonction du produit de la vente des « New Products » et des « Modified Products », somme que je décris dans ces motifs comme le salaire variable.

[23] Ce salaire variable ressemble à une « prime de rendement » qui pourrait s'ajouter à un salaire fixe. Dans Antidote, on définit « prime » comme suit :

Somme d'argent payée à un employé, en plus de son salaire, pour le récompenser ou pour couvrir certains frais. Prime d'éloignement. Prime de transport, de risque. Prime d'entreprise. Prime de rendement. Chasseur de prime.

[Je souligne.]

[24] Par contre, ici, comme le contrat de travail prévoit expressément que le salaire de base disparaît (devient nul) lorsque le salaire variable atteint 1 000 000 \$, il n'y a que le salaire variable qui est dû. L'expression « prime de rendement » ne m'apparaît pas alors la plus appropriée pour décrire la rémunération versée à M. Castonguay durant les années pertinentes.

[25] Ce salaire variable ressemble beaucoup à la rémunération des salariés travaillant comme intermédiaires, notamment les vendeurs, les représentants

---

<sup>9</sup> Antidote 9, bilingue, v3, 2016, Druide informatique inc., Montréal.



commerciaux ou les courtiers (soit en valeurs mobilières, soit en immeubles ou en assurances) qui ne sont souvent rémunérés que par commissions, également calculées par rapport au produit de la vente, par exemple, de produits manufacturés, de valeurs mobilières, d'immeubles ou de polices d'assurance. Antidote définit « commission » comme un « [P]ourcentage qui revient à un intermédiaire. Le vendeur touche une commission de 10 %. Travailler à la commission ou QUÉBEC – être payé à commission. »

[26] Toutefois, on ne peut parler de commission ici parce qu'il ne s'agit pas d'une rémunération versée à un intermédiaire qui fait la vente de produits ou de services de son employeur<sup>10</sup>. M. Castonguay gère un centre de recherche et s'implique dans des projets précis de R&D. On peut penser que la vente des produits d'Oldcastle est effectuée par d'autres salariés de cette société.

[27] Selon les termes du contrat de travail, le salaire variable n'est pas une somme que l'employeur de M. Castonguay lui verse à son gré à la fin de l'année parce qu'il est satisfait du travail accompli, une sorte de cadeau que l'on offre en plus de ce qui est dû. Ici, Oldcastle n'a aucune liberté de verser ou non le salaire variable. Il est payable selon les modalités du contrat de travail. En outre, le contrat de travail stipule également qu'il n'y a plus de salaire de base quand le salaire variable atteint le million de dollars. Par conséquent, la seule rémunération qui a été versée à M. Castonguay en 2010 ou en 2011 n'était pas une « somme versée en plus de ce qui est dû ». Il ne peut donc pas s'agir d'une gratification aux fins de la Loi et du Règlement.

[28] Il ne s'agit pas non plus d'une rémunération fondée sur les bénéfices puisque la formule énoncée au contrat de travail prévoit une rémunération fondée sur le calcul du chiffre des ventes de produits développés par le Centre de recherche, diminué de deux dépenses, soit les frais de transport et d'assurance. (Voir la définition de « net sales » reproduite ci-dessus.) Il manque trop de dépenses engagées pour la vente de ces produits pour qu'il soit possible de constater si Oldcastle réalisait un bénéfice sur la vente de ceux-ci. En fin de compte, l'expression « salaire variable » m'apparaît la plus appropriée pour décrire la rémunération versée à M. Castonguay.

C. Dépense de salaire engagée au cours de l'année pour un employé exerçant directement des activités de R&D?

---

<sup>10</sup> Voir la clause 7.2 du contrat de travail, reproduit ci-dessus.

[29] Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'intimée a soutenu que le salaire variable versé à M. Castonguay ne constituait pas une dépense visée par l'article 37 de la Loi parce que la formule pour déterminer le montant de ce salaire faisait référence à la vente de produits à l'égard desquels les activités de R&D avaient été exercées dans les années antérieures. Par conséquent, il ne pouvait s'agir d'une rémunération pour les activités de R&D exercées par M. Castonguay durant les années pertinentes.

[30] À mon avis, cette perception de l'ARC est totalement mal fondée. Avec égards, j'estime que l'ARC confond la nature de la somme versée avec la méthode de calcul de cette somme et dénature ainsi les sommes versées par Oldcastle à M. Castonguay. Il m'apparaît clair qu'Oldcastle avait l'intention de rémunérer adéquatement le travail qu'accomplissait M. Castonguay à titre de président du Centre de recherche, tel que le révèle la description de ses tâches dans le contrat de travail. À part la fonction – souvent honorifique dans le cas d'une filiale d'une multinationale – de président du conseil d'administration (chairman of the board) d'Oldcastle, son travail était entièrement relié à la gestion et aux activités de R&D du Centre. D'ailleurs, l'ARC a reconnu que 55 % et 40 % de ses heures de travail respectivement en 2010 et en 2011 avaient été consacrées « directement » à des activités de R&D, et il n'y a pas de litige quant à l'admissibilité des projets de R&D réalisés par Oldcastle et auxquelles M. Castonguay a participé durant les années pertinentes.

[31] Le Groupe CRH avait payé plus de 100 millions de dollars pour le Groupe Permacon et la transition dans le giron de cette multinationale avait été complétée entre 2001 et 2004. Toutefois, Oldcastle désirait retenir les services de M. Castonguay et ce dernier pouvait se laisser convaincre si on lui offrait un défi correspondant à son intérêt et à sa passion. M. Castonguay avait suivi à l'Université de Sherbrooke des cours se rapportant à la recherche en matière de produits de béton. Il est détenteur de 72 brevets pour des inventions qu'il a faites ou des procédés qu'il a développés durant sa longue carrière dans l'industrie des blocs de béton et de la maçonnerie architecturale<sup>11</sup>. Il avait les qualités et l'expérience nécessaires pour s'occuper du Centre de recherche et mener à bien la R&D. On lui a construit un centre de recherche de six millions de dollars. Pour en venir à une entente, les parties ont longuement négocié. Le contrat de travail signé par les parties constitue la neuvième version de l'accord. M. Castonguay a une mentalité d'entrepreneur : il était prêt à recevoir un salaire de base moindre pour recevoir un salaire variable plus considérable calculé en fonction des résultats de

---

<sup>11</sup> Sans tenir compte de ceux qui sont en instance.

son travail. De façon évidente, Oldcastle était prête à bien rémunérer sa contribution au succès de l'entreprise, tout en s'assurant que cette rémunération tenait compte du rendement de M. Castonguay comme président du Centre de recherche.

[32] C'est ce que révèle la formule décrite à la clause 10 du contrat de travail. En liant la rémunération de M. Castonguay au produit de la vente des biens produits grâce au travail exécuté au Centre de recherche, on s'assurait que le travail de R&D serait pertinent relativement à la mission d'Oldcastle, soit celle de réaliser des bénéfices en proposant des biens correspondant aux besoins du marché. Cette entente semble avoir été profitable aux deux parties. En 2010 et en 2011, le salaire de base était nul, mais le salaire variable de M. Castonguay dépassait le million de dollars et le chiffre des ventes des produits développés grâce aux activités du Centre de recherche s'élevait à 120 millions de dollars en 2010 et à 200 millions de dollars en 2015! Cette formule de salaire variable m'apparaît appropriée pour fixer la valeur du travail fourni annuellement par M. Castonguay à Oldcastle. M. Castonguay ne détient aucune action d'Oldcastle ou du Groupe CRH. Le contrat de travail a été négocié par des parties entre lesquelles il n'y avait aucun lien de dépendance.

[33] Rien dans la preuve ne permet de croire que les sommes qui ont été versées par Oldcastle à M. Castonguay à titre de rémunération l'ont été pour une contrepartie autre que le travail fourni par lui à titre de président du Centre de recherche. Notamment, elles ne constituaient pas une redevance pour le droit d'Oldcastle d'utiliser des biens, comme des inventions brevetées (ou non brevetées) puisque ces biens appartiennent à Oldcastle, selon le contrat de travail. (Voir la clause 7.2 reproduite plus haut.) En outre, si M. Castonguay devait être congédié pour cause, il perdrait tout droit de recevoir son salaire variable après la cessation de son emploi<sup>12</sup> et, s'il avait été congédié sans cause valable en 2010 ou en 2011, il n'aurait eu droit qu'à une somme de 100 000 \$<sup>13</sup>.

[34] Les sommes versées ne constituaient pas non plus une rémunération pour la vente des produits d'Oldcastle parce que le travail fourni par M. Castonguay n'était pas de vendre des produits, mais de développer dans le Centre de recherche de nouveaux produits, d'améliorer les produits ou de découvrir de nouveaux procédés. Ce n'est pas parce que la formule du salaire variable se fonde sur la vente de

---

<sup>12</sup> Voir les clauses 10.4 et 12.1 du contrat de travail.

<sup>13</sup> Voir la clause 13.1 du contrat de travail, applicable si le congédiement se produit après une période de 6 ans suivant la date de prise d'effet du contrat.

produits nouveaux ou modifiés résultant du travail de R&D du Centre de recherche que M. Castonguay doit être considéré comme un vendeur à commission. À mon avis, la formule ne vise qu'à quantifier la valeur du travail fourni par M. Castonguay au sein du Centre de recherche.

[35] Même si le contrat de travail définissant la formule de calcul du salaire variable (« *bonus* » selon le terme anglais dans le contrat de travail) pour une année donnée stipulait que l'on tenait compte du produit annuel des ventes faites au cours de cette année de biens développés ou améliorés par le Centre de recherche au cours d'années antérieures<sup>14</sup>, il n'en demeurerait pas moins qu'Oldcastle visait à rémunérer le travail fourni par M. Castonguay au cours de l'année donnée. De nouveau, l'ARC confond la formule de calcul avec la nature de la somme versée et de l'objet de son versement. On ne visait pas à rémunérer des services rendus par lui au cours des années antérieures<sup>15</sup>. M. Castonguay avait déjà été rémunéré pour les années antérieures. En outre, on tenait compte du chiffre des ventes pour l'année en cours pour déterminer le salaire variable de cette année. Compte tenu de la difficulté d'obtenir les données pertinentes à chaque trimestre, on versait un montant partiel de 300 000 \$ tout au long de l'année, et le solde impayé du salaire variable était versé une fois que l'on pouvait compléter le calcul de ce salaire.

[36] Pour un contribuable qui a fait le choix de la méthode de remplacement visé à la division 37(8)(a)(ii)(B) de la Loi, seule la partie de la dépense relative au salaire d'un employé exerçant directement des activités de R&D qui se rapporte au travail de R&D de cet employé est admissible au traitement fiscal avantageux créé par l'article 37 et par le paragraphe 127(5) de la Loi. Comme le salaire variable de M. Castonguay constitue son salaire pour la totalité ou presque de son travail lié à la R&D (et le seul salaire qu'il a reçu d'Oldcastle durant les années pertinentes) et comme l'ARC a admis devant la Cour que 55 % de ses heures de travail en 2010 et 40 % en 2011 étaient reliées directement aux activités de R&D des projets vérifiés,

---

<sup>14</sup> À mon avis, le contrat de travail ne s'exprime pas aussi explicitement, mais cela est l'interprétation que je retiens. Le salaire variable de M. Castonguay est calculé en fonction des ventes annuelles de nouveaux produits ou de produits modifiés et est payable à chaque trimestre. (Voir la clause 10.2 du contrat de travail reproduite ci-dessus.) En outre, la formule n'exclut pas les produits développés dans l'année en cours, mais on peut supposer que la vente de tels produits ne devait pas en pratique se produire souvent.

<sup>15</sup> La seule exception pourrait être le salaire variable versé durant les trois années suivant la cessation de son emploi selon les modalités de la clause 10.4 du contrat de travail. Toutefois, je n'ai pas à décider cette question parce que durant les années pertinentes M. Castonguay était toujours employé par Oldcastle.

il est raisonnable de conclure que 55 % de son salaire variable en 2010 et 40 % en 2011 sont ainsi admissibles aux fins des paragraphes 37(1) et 127(5) de la Loi. Ces parties du salaire variable versé par Oldcastle en 2010 et en 2011 constituent des dépenses faites relativement à des frais engagés au cours de l'année pour le salaire d'un employé exerçant directement des activités de R&D qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à ce travail, compte tenu du temps que l'employé y consacrait. Il n'existe pas de limites semblables à celles s'appliquant au salaire versé à un employé déterminé<sup>16</sup>, notamment quant à un montant maximum qui est admissible : voir les paragraphes 37(9.1) LIR et 2900(7) du Règlement, reproduits plus haut.

[37] La thèse défendue par l'ARC devant la Cour est difficilement conciliable avec le texte législatif. Son avocat reconnaît qu'une rémunération fondée sur les bénéfices d'Oldcastle serait admissible aux fins de l'article 37, mais prétend que celle fondée sur le produit des ventes de produits nouveaux ou modifiés développés par le Centre de recherche ne le serait pas! Pourquoi une rémunération fondée sur les bénéfices de la société serait-elle plus acceptable qu'une rémunération fondée sur les ventes des produits développés par le Centre de recherche? Il existe un lien encore plus étroit entre le produit des ventes de ces produits qu'il n'en existe entre les bénéfices de la société et les activités de R&D. D'ailleurs, l'avocat de l'ARC a été incapable de justifier cette contradiction.

[38] Par conséquent, les appels d'Oldcastle sont accueillis et les cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant pour acquis que :

- 55 % du montant de salaire variable de M. Castonguay engagé par Oldcastle en 2010 et 40 % de son salaire variable pour l'année 2011 constituent des dépenses visées à l'article 37 de la Loi et à la définition

---

<sup>16</sup> Les auteurs du Canadian Tax Reporter Commentary (Wolters Kluwer Limited), au ¶5936, sous la rubrique « Limitations for remuneration paid to a specified employee », écrivent ce qui suit :

[...]

The Department of Finance's concern is that for the purposes of the SR&ED incentives, the remuneration of specified employees should reflect the value of the SR&ED work the employees perform as opposed to the profitability of the corporation as a whole. In order to "better achieve this objective", Finance announced further restrictions for wages and salaries paid to specified employees, found in subsections 37(9.1) through 37(9.5) [...]

[Je souligne.]

de dépense admissible du paragraphe 127(9) de la Loi, et constituent également de telles dépenses aux fins du calcul du montant de remplacement décrit au paragraphe 2900(4) du Règlement;

- Oldcastle a droit à un montant de remplacement selon les données fournies par cette société à l'ARC et selon les conclusions énoncées dans les présents motifs;
- La dépense en capital de 22 850 \$ dont la déduction avait été réclamée pour 2010 est admissible dans le calcul de la dépense de R&D pour l'année d'imposition 2011.

[39] L'avocat d'Oldcastle a demandé que sa cliente ait l'occasion de présenter des observations avant que la Cour se prononce sur les dépens. Par conséquent, la fixation des dépens sera faite à une date ultérieure.

Signé à Magog, Québec, ce 25<sup>ième</sup> jour d'août 2016.

« Pierre Archambault »

---

Juge Archambault

RÉFÉRENCE : 2016 CCI 183

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2014-3152(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : OLDCASTLE BUILDING PRODUCTS  
CANADA INC. c. SA MAJESTÉ LA  
REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 6 juillet 2016

MOTIFS DE JUGEMENT PAR : L'honorable juge Pierre Archambault

DATE DU JUGEMENT : Le 25 août 2016

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M<sup>e</sup> Nicolas Simard  
Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Claude Lamoureux

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelante:

Nom : M<sup>e</sup> Nicolas Simard

Cabinet : Fasken Martineau DuMoulin

Pour l'intimée :

William F. Pentney  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada