

T-1996-82

T-1996-82

Crown Tire Service Ltd. (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Strayer, J.—Edmonton, October 26; Ottawa, November 2, 1983.

Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from reassessments for 1975 to 1977 disallowing deductions under s. 125.1(1) of Act — Plaintiff retreading tires belonging to customers, as well as own tires subsequently sold or leased as retreaded tires — No evidence of what portion of business retreading customers' tires as opposed to own tires — S. 125.1(1)(a) allowing deduction of portion of profits from "Canadian manufacturing and processing" — S. 125.1(3)(a) requiring such profits to be income applicable to "manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease" — S. 125.1(3)(b)(x) not qualifying such "manufacturing or processing" for deduction if less than 10% of gross revenue derived from profits of this nature — Defendant contending retreading customers' tires not manufacturing or processing "of goods for sale or lease" but "manufacturing or processing" of services — Plaintiff alleging retreading of customers' tires within s. 125.1(3)(a) because involving sale of tire treads even where applied treads to tires owned by customers — Appeal dismissed — Retreading of customers' tires not constituting manufacturing or processing of "goods for sale or lease" — Contracts with respect to such tires were for work and materials and not contracts for sale of goods — Customers retaining ownership of tires throughout process — Retreading involving contract for repairs — Rubber affixed to casing becoming property of tire owner by accession — No evidence of sale of treads without being affixed to tire casing — Court in His Majesty The King v. Boulton Limited, [1938] Ex.C.R. 187 treating retreading of customers' tires for purpose of sales and excise taxes as contract for repair — Plaintiff not discharging burden of proving reassessments wrong by showing what portion of business attributable to retreading own tires for sale or lease, and that such portion exceeding 10% of gross revenue — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 125.1(1)(a),(3)(a),(b)(x) (as enacted by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1).

Crown Tire Service Ltd. (demanderesse)

c.

^a La Reine (défenderesse)

Division de première instance, juge Strayer—Edmonton, 26 octobre; Ottawa, 2 novembre 1983.

Impôt sur le revenu — Calcul de l'impôt — Déductions — Appel contre des nouvelles cotisations pour les années 1975 à 1977, qui refusent des déductions réclamées en vertu de l'art. 125.1(1) de la Loi — La demanderesse rechapait d'une part des pneus appartenant à ses clients et, d'autre part, les siens propres qu'ensuite elle vendait ou louait — Aucune preuve établissant dans quelle proportion son commerce consistait à rechapier des pneus de clients par opposition aux siens propres — L'art. 125.1(1)a autorise la déduction d'une partie des bénéfices «de fabrication et de transformation au Canada» — L'art. 125.1(3)a exige que ces bénéfices soient applicables «à la fabrication ou à la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location» — Suivant l'art. 125.1(3)b(x), ce type de «fabrication» ou de «transformation» n'ouvre pas droit à une déduction si moins de 10 p. 100 des recettes brutes sont des bénéfices provenant de cette source — La défenderesse fait valoir que le rechapage de pneus pour des clients est de la «fabrication» ou de la «transformation» de services et non pas «d'articles destinés à la vente ou à la location» — La demanderesse allègue que l'art. 125.1(3)a s'applique au rechapage de pneus pour ses clients parce qu'il s'agit là de la vente de bandes de roulement, et ce, même lorsque celles-ci sont fixées à des pneus appartenant aux clients — Appel rejeté — Le rechapage de pneus pour des clients n'a rien à voir avec la fabrication ou la transformation «d'articles destinés à la vente ou à la location» — Les contrats afférents à ces pneus sont des contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux et non pas des contrats de vente de marchandises — Les clients conservent la propriété des pneus tout au cours du processus de rechapage — Le contrat en matière de rechapage est un contrat de réparation — Le caoutchouc fixé à la carcasse appartient par accession au propriétaire du pneu — D'après la preuve, on ne vendait pas de bandes de roulement non fixées à une carcasse de pneu — Dans l'affaire His Majesty The King v. Boulton Limited, [1938] R.C.É. 187, la Cour a conclu qu'aux fins de l'assujettissement à la taxe de vente et à la taxe d'accise, le rechapage de pneus pour des clients est un contrat de réparation — La demanderesse ne s'est pas acquittée de l'obligation qui lui incombe de prouver le caractère erroné des nouvelles cotisations en démontrant quelle partie de son revenu provenait du rechapage de ses propres pneus en vue de leur vente ou location et en prouvant que cette partie dépasse 10 p. 100 de ses recettes brutes — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 125.1(1)a),(3)a),(b)(x) (adopté par S.C. 1973-74, chap. 29, art. 1).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED**APPLIED:**

Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co. (1920), 51 D.L.R. 509 (Man. C.A.); *Scott Maritimes Pulp Ltd.*

JURISPRUDENCE**DÉCISIONS APPLIQUÉES:**

Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co. (1920), 51 D.L.R. 509 (C.A. Man.); *Scott Maritimes*

v. B. F. Goodrich Canada Ltd. et al. (1977), 72 D.L.R. (3d) 680 (N.S.S.C.); *His Majesty The King v. Boulbee Limited*, [1938] Ex.C.R. 187.

REFERRED TO:

Johnston v. Minister of National Revenue, [1948] S.C.R. 486. a

COUNSEL:

H. George McKenzie for plaintiff.
William Mah for defendant. b

SOLICITORS:

Bell, Felesky, Iverach, Flynn, Struck & McKenzie, Edmonton, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant. c

The following are the reasons for judgment rendered in English by

STRAYER J.: This is an appeal from reassessments for tax for taxation years ending February 28, 1975, and December 31, 1975, 1976 and 1977. In these reassessments the Deputy Minister of National Revenue disallowed deductions claimed by the company under subsection 125.1(1) of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1; S.C. 1973-74, c. 29, s. 1)]. e

Paragraph 125.1(1)(a) allows a corporation in certain circumstances to deduct from tax otherwise payable a portion of its profits from "Canadian manufacturing and processing". By paragraph 125.1(3)(a), one of the requirements of "Canadian manufacturing and processing profits" is that they be income applicable "to the manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease" (underlining added). By virtue of subparagraph 125.1(3)(b)(x), however, such "manufacturing or processing" does not qualify a corporation for deduction if less than 10% of its gross revenue comes from profits of this nature. This is referred to, for convenience, as the *de minimis* rule. h

The plaintiff in the present case had given notice of objection to the reassessments but they were subsequently confirmed. It then appealed to the j

Pulp Ltd. v. B. F. Goodrich Canada Ltd. et al. (1977), 72 D.L.R. (3d) 680 (C.S.N.-É.); *His Majesty The King v. Boulbee Limited*, [1938] R.C.É. 187.

DÉCISION CITÉE:

Johnston v. Minister of National Revenue, [1948] R.C.S. 486.

AVOCATS:

H. George McKenzie pour la demanderesse.
William Mah pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Bell, Felesky, Iverach, Flynn, Struck & McKenzie, Edmonton, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE STRAYER: Cet appel attaque de nouvelles cotisations d'impôt pour les années d'imposition se terminant le 28 février 1975 et le 31 décembre 1975, 1976 et 1977. En établissant ces nouvelles cotisations, le sous-ministre du Revenu national a refusé des déductions réclamées par la société demanderesse en vertu du paragraphe 125.1(1) 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; S.C. 1973-74, chap. 29, art. 1)]. f

L'alinéa 125.1(1)a) autorise dans certaines circonstances une société à déduire de l'impôt qu'elle aurait normalement à payer une partie de ses bénéfices «de fabrication et de transformation au Canada». Aux termes de l'alinéa 125.1(3)a), les «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada» doivent s'appliquer «à la fabrication ou à la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location» (c'est moi qui souligne). Toutefois, suivant le sous-alinéa 125.1(3)b)(x), le fait qu'une société se livre à ce type de «fabrication» ou de «transformation» ne lui donne pas droit à une déduction si moins de 10 p. 100 de ses recettes brutes consistent en des bénéfices provenant de cette source. Il s'agit là de ce qu'on appelle, par souci de commodité, la règle *de minimis*. i

La demanderesse avait produit un avis d'opposition, mais les nouvelles cotisations ayant été confirmées, elle en a appelé devant la Commission de j

Tax Review Board and the Tax Review Board, in a judgment of November 23, 1981 dismissed the appeal. The plaintiff then appealed the reassessments to this Court.

The plaintiff company is the successor company to Crown Tire Retreaders Ltd. which was the relevant taxpayer during the taxation years in question. I shall simply refer to the relevant taxpayer compendiously as "Crown Tire". During these taxation years Crown Tire operated a tire retreading business. It retreaded tires using three different processes, some of which involved more fabrication and processing on their premises than did others. Much of their business involved receiving worn tires from customers accompanied by an order for the retreading of same. They would then strip off the old tread, leaving the "casing", put a new tread on it by applying a strip or strips of rubber which they provided either by their own processing of raw rubber or by using strips purchased from a supplier, and after applying heat and pressure the tread would be secured to the casing and the retreaded tire emerged. In some cases Crown Tires itself owned the casing which it would retread by these processes and then sell or lease the end product as a retreaded tire to random purchasers or lessees. Neither before the Tax Review Board nor before me could Crown Tire produce evidence establishing what portion of their business consisted of retreading tires provided by customers for return to those customers, and what portion consisted of the retreading of casings owned by Crown Tire for sale or lease as retreaded tires.

The defendant did not dispute before me that the plaintiff was engaged in "Canadian manufacturing and processing" in the operation of this business. Nor, with respect to the retreading and sale or lease of casings owned by Crown Tire did it deny that this was "manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease" as required by paragraph 125.1(3)(a). It does deny however that the remainder of the business, involving retreading for a fee of casings provided by customers and returned to them after retreading, constituted manufacturing or processing "of goods for sale or lease". It contends that the manufacturing

révision de l'impôt qui, dans un jugement en date du 23 novembre 1981, a rejeté l'appel. La demanderesse a alors porté les nouvelles cotisations en appel devant cette Cour.

^a La société demanderesse a succédé à Crown Tire Retreaders Ltd. (ci-après appelée, par souci de simplicité, «Crown Tire») qui était celle qui payait les impôts pendant les années d'imposition en question. À l'époque qui nous intéresse, Crown Tire exploitait une entreprise de rechapage de pneus. Elle employait à cet effet trois procédés différents, chacun exigeant un différent degré de fabrication et de transformation dans les locaux de l'entreprise. Une bonne partie du commerce consistait à recevoir des pneus usés apportés par des clients qui en demandaient le rechapage. On enlevait alors la bande de roulement usée, la remplaçant par une neuve en appliquant sur la carcasse une bande ou des bandes de caoutchouc. Crown Tire obtenait ces bandes soit en transformant elle-même du caoutchouc brut, soit en les achetant à un fournisseur. L'adhérence de la bande de roulement à la carcasse étant alors assurée par l'emploi de chaleur et de pression, le processus du rechapage était terminé. Dans certains cas, Crown Tire appliquait ces procédés à des carcasses qui lui appartenaient, vendant ou louant à différents clients les pneus rechapés qui en résultaient. Ni devant la Commission de révision de l'impôt ni en cette Cour, Crown Tire n'a-t-elle produit des preuves établissant dans quelle proportion son commerce consistait à rechaper pour des clients les pneus fournis par ces derniers et dans quelle proportion elle rechapait des carcasses lui appartenant en vue de la vente ou de la location des pneus rechapés.

^h La défenderesse ne conteste pas devant moi que la demanderesse exploitait une entreprise «de fabrication et de transformation au Canada». Elle ne nie pas non plus, en ce qui concerne le rechapage et la vente ou location de carcasses appartenant à Crown Tire, que cela constitue «la fabrication ou . . . la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location» au sens de l'alinéa 125.1(3)a). Elle soutient toutefois que la partie du commerce qui consiste à rechaper pour des clients, moyennant paiement, des carcasses fournies par ceux-ci, n'a rien à voir avec la fabrication ou la transformation «d'articles destinés à la

or processing did not produce goods for sale but rather was a "manufacturing or processing" of services. It further contends that since the plaintiff cannot discharge the burden of proof on it to prove its entitlement to the deduction by proving what portion of its production involved retreading of its own tires for sale or lease as retreaded tires, in order to make a claim for the deduction with respect to that portion of its profits and to show that they would exceed the 10% requirement of the *de minimis* rule, the reassessment should stand. The plaintiff argues that all of its retreading business constituted "manufacturing or processing . . . of goods for sale or lease" and that it is therefore entitled to the deduction with respect to all of its income from the retreading business. In particular, it argues that that portion of the business involving the retreading of customers' tires comes within the language of paragraph 125.1(3)(a) because it was engaged in the sale of tire treads to its customers even where it applied those treads to tires already owned by the customer.

The essential question then is as to the nature of that portion of the plaintiff's business involving the retreading of customers' tires. The plaintiff contends that in this aspect of its business it was manufacturing or processing tire treads for sale as such. The defendant argues that at best the plaintiff was engaged in the manufacturing or processing of a service. In particular, it says that the materials—namely, the rubber strip—used for retreading did not pass into the ownership of the customer pursuant to a contract of sale. Instead, it argues that the contract was one for work and materials to be provided by Crown Tire, with property in the materials passing to the customer by accession at the time when they were attached to the customer's casing.

I have come to the conclusion that the manufacturing or processing in which the plaintiff was engaged during the period in question, in so far as it involved retreading of tires owned by customers, was not with respect to "goods for sale or lease". In my view the contracts with respect to such tires were contracts for work and materials and not

vente ou à la location». La défenderesse fait valoir que dans ce cas il s'agit plutôt de la «fabrication» ou de la «transformation» de services. Elle prétend en outre qu'il ne faut pas toucher à la nouvelle cotisation, et ce en raison de l'impossibilité où se trouve la demanderesse de s'acquitter de l'obligation qui lui incombe de prouver son droit à la déduction en montrant dans quelle proportion son commerce est consacré au rechapage de ses propres pneus en vue de leur vente ou location, afin qu'elle puisse réclamer la déduction à l'égard des bénéfiques ainsi réalisés et afin de démontrer que ceux-ci dépasseraient la limite de 10 p. 100 qu'impose la règle *de minimis*. La demanderesse pour sa part soutient que l'ensemble de son commerce de rechapage constitue «la fabrication ou . . . la transformation . . . d'articles destinés à la vente ou à la location» et qu'elle a donc droit à la déduction à l'égard de la totalité du revenu tiré de ce commerce. Plus particulièrement, elle allègue que l'alinéa 125.1(3)a) s'applique à la partie dudit commerce qui consiste à rechanger les pneus fournis par les clients parce qu'il s'agit là de la vente de bandes de roulement, même lorsque celles-ci sont fixées à des pneus appartenant aux clients.

La question essentielle porte donc sur la nature de la partie du commerce de la demanderesse qui consistait à rechanger les pneus des clients. La demanderesse soutient à cet égard qu'elle fabriquait ou transformait des bandes de roulement destinées à la vente. La défenderesse réplique que, tout au plus, la demanderesse se livrait à la fabrication ou à la transformation d'un service. En particulier, elle fait valoir que les matériaux, à savoir les bandes de caoutchouc, employés dans le rechapage devenaient la propriété du client non pas en vertu d'un contrat de vente, mais en vertu d'un contrat pour la fourniture d'ouvrage et de matériaux par Crown Tire, la propriété des matériaux passant au client par accession au moment de leur adjonction à la carcasse appartenant au client.

Je suis arrivé à la conclusion que la fabrication ou la transformation auxquelles se livrait la demanderesse pendant la période en question, dans la mesure où elles avaient pour objet le rechapage de pneus appartenant à des clients, ne se rapportaient pas à la production «d'articles destinés à la vente ou à la location». Selon moi, les contrats

contracts for the sale of goods. Although I was invited to draw certain inferences from the contract documents, including order forms, invoices, and warranties, I did not find these to be particularly helpful in determining the nature of the contract except as noted below.

In *Benjamin's Sale of Goods* (London, 1974), in considering the distinction between a contract of sale of goods and a contract for work and materials, it is stated:

Where work is to be done on the land of the employer or on a chattel belonging to him, which involves the use or affixing of materials belonging to the person employed, the contract will ordinarily be one for work and materials, the property in the latter passing to the employer by accession and not under any contract of sale.¹

This I believe states the general principle applicable to the situation, although its application is of course always a matter for interpretation in each case.

I believe that the situation here fits within the general principle as stated in *Benjamin*. With respect to the retreading of tires owned by customers, it appears to me that the customers retain ownership throughout the process. In an order form admitted as Exhibit P-1, the customer asked Crown Tire Service to retread a particular tire "if economical". Testimony from the company's officers given before me indicated that this meant that if, upon closer inspection, Crown Tire concluded that the tire was not worth retreading, it would so advise the customer and request further directions as to whether the customer wanted the tire returned to him or discarded. Where a tire was retreaded, it would be returned to the same customer who supplied it. This suggests to me that the casing was seen throughout as being the property of the customer and the work and materials provided by Crown Tire were applied to that casing. This involved essentially a contract for repairs. Once the rubber material was affixed to the casing it would become the property of the owner of the casing by accession. That material could therefore not be the subject of a contract of sale since it

¹ At p. 29.

afférents à ces pneus étaient des contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux et non pas des contrats de vente de marchandises. Bien qu'on m'ait invité à faire certaines déductions à partir des documents, notamment les bulletins de commande, les factures et les garanties, constatant le contrat, abstraction faite de ce qui est dit plus loin, je ne les ai pas trouvés d'une très grande utilité dans la détermination de la nature de ce contrat.

Dans *Benjamin's Sale of Goods* (Londres, 1974), on dit relativement à la distinction entre un contrat de vente de marchandises et un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux:

[TRADUCTION] Lorsqu'un bien, meuble ou immeuble, de l'employeur doit faire l'objet de travaux comportant l'utilisation ou l'adjonction de matériaux appartenant à la personne engagée à cet effet, il s'agira normalement d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux, la propriété de ceux-ci passant alors à l'employeur par accession et non pas en vertu d'un contrat de vente.¹

Voilà, selon moi, le principe général qui régit ce genre de situations. Il va toutefois sans dire que chaque cas est un cas d'espèce et que l'application du principe variera en conséquence.

J'estime que le principe général énoncé dans *Benjamin* s'applique à la situation en l'espèce. Quant aux pneus appartenant aux clients, il me semble que pendant tout le processus du rechapage ces derniers en conservent la propriété. Dans un bulletin de commande admis comme pièce P-1, le client demande à Crown Tire Service de rechapier un certain pneu [TRADUCTION] «si cela en vaut la peine». D'après les témoignages rendus en cette Cour par les membres de la direction de la société, il faut entendre par là que si, après un examen plus minutieux, Crown Tire décidait qu'il était inutile de procéder au rechapage, elle en aviserait le client en lui demandant s'il voulait que le pneu lui soit rendu ou qu'il soit jeté. Dans le cas contraire, on rendait le pneu au même client qui l'avait fourni. J'en conclus que, du début jusqu'à la fin, la carcasse était considérée comme la propriété du client et que Crown Tire faisait bénéficier cette carcasse de son ouvrage et de ses matériaux. Il s'agissait donc en somme d'un contrat de réparation. Une fois le caoutchouc adjoint à la carcasse, il appartenait par accession au propriétaire de celle-ci. Le caoutchouc ainsi employé ne pouvait par consé-

¹ À la p. 29.

merged with the customer's property at the time of adhesion to it.

It appears to me that the most relevant precedents support this interpretation. In *Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co.* (1920), 51 D.L.R. 509 (Man. C.A.) the Manitoba Court of Appeal held that where two steel plates were attached by the plaintiff to the defendant's locomotive to repair the fire box the title in the plates passed to the defendant not by sale but by accession. In reaching this conclusion Dennistoun J.A., noted that there was no evidence to suggest that the plaintiff was a vendor of, or dealer in, steel plates and that they merely used steel plates in the course of repairing the locomotive. Similarly in the present case the evidence indicated that the plaintiff company did not sell "tire treads" to anyone without them being affixed to a tire casing. This reinforces the view that the provision of tire treads in the retreading process was not seen as a contract of sale.

The *Sterling Engine Works* case was followed by the Nova Scotia Supreme Court, Appeal Division in *Scott Maritimes Pulp Ltd. v. B. F. Goodrich Canada Ltd. et al.* (1977), 72 D.L.R. (3d) 680 where it was held that a contract for replacing a rubber cover on a press roll is a contract for labour and materials and not for the sale of the rubber cover. More pertinent, perhaps, is the decision of the Exchequer Court of Canada in *His Majesty The King v. Boulton Limited*, [1938] Ex.C.R. 187. That case also involved a tire retreading business and the issue was whether the retreading of tires resulted in "goods produced or manufactured" by the defendant so as to make those tires subject to sales tax and excise tax. In that case the Court also had to consider the nature of such transactions where the defendant retreaded the customer's tire. The Court treated that transaction as a contract for repair and not as a sale. Thus it was a contract for work and material and the sales and excise taxes were not applicable.

quent faire l'objet d'un contrat de vente parce que, dès l'adjonction, il se fondait avec le bien du client.

À mon avis, les précédents les plus importants appuient cette interprétation. Dans l'arrêt *Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co.* (1920), 51 D.L.R. 509 (C.A. Man.), la Cour d'appel du Manitoba a conclu que la propriété de deux plaques d'acier que la demanderesse avait, au cours des travaux de réparation du foyer, attachées à la locomotive de la défenderesse passait à celle-ci non pas par vente mais par accession. En tirant cette conclusion, le juge Dennistoun a fait remarquer d'abord que rien ne prouvait que la demanderesse se livrait à titre de vendeur ou de négociant au commerce des plaques d'acier et ensuite qu'elle s'en est simplement servie dans la réparation de la locomotive. De même, en la présente espèce, il ressort de la preuve que la société demanderesse ne vendait de «bandes de roulement» à personne sans qu'elles soient attachées à une carcasse de pneu. Cela vient renforcer le point de vue selon lequel la fourniture de bandes de roulement dans le processus du rechapage n'était pas considérée comme un contrat de vente.

L'arrêt *Sterling Engine Works* a été suivi par la Division d'appel de la Cour suprême de la Nouvelle-Écosse dans l'arrêt *Scott Maritimes Pulp Ltd. v. B. F. Goodrich Canada Ltd. et al.* (1977), 72 D.L.R. (3d) 680, où on a conclu qu'un contrat pour le remplacement d'un enduit de caoutchouc sur un cylindre presseur est un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux et non pas un contrat de vente visant l'enduit de caoutchouc. La décision *His Majesty The King v. Boulton Limited*, [1938] R.C.É. 187, de la Cour de l'Échiquier du Canada est peut-être encore plus pertinente. Là aussi il s'agissait d'une entreprise de rechapage de pneus, la question étant de savoir si les pneus rechapés étaient des [TRADUCTION] «marchandises produites ou fabriquées» par la défenderesse et, partant, assujettis à la taxe de vente et à la taxe d'accise. Dans cette affaire, la Cour avait également à examiner la nature des opérations de rechapage lorsque les pneus étaient fournis par le client. Selon la Cour, dans un cas pareil on est en présence d'un contrat de réparation et non pas d'une vente. Il s'agissait donc d'un contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux qui échappait aux taxes de vente et d'accise.

The most important factor in establishing that Crown Tires's contracts for retreading customers' tires were contracts for work and material is, in my view, the fact that the work was done to a tire casing which the customer owned throughout. I think this distinguishes the present situation from those involved in many of the decided cases where the customer had never previously owned any part of the end product.

While the distinctions employed here may seem somewhat technical and remote from revenue law, one must assume that Parliament in speaking of "goods for sale or lease" had reference to the general law of sale or lease to give greater precision to this phrase in particular cases.

The plaintiff has not discharged the burden of proof that lay upon him to show that the reassessments for the taxation years in question were wrong. As stated in the pleadings of the defendant, the Minister of National Revenue in making those reassessments assumed that the transactions involving the retreading of tires owned by customers does not constitute the sale or lease of goods manufactured or processed in Canada by the plaintiff. He further assumed (presumably in recognition of the fact that some of the plaintiff's business consisted of the sale or lease of retreaded tires owned by it) that less than 10% of the plaintiff's gross revenues was in respect to the sale or lease of goods manufactured and processed in Canada by it. I have concluded that the retreading of customers' tires did not constitute manufacturing or processing for sale or lease. This means that at least a substantial part of the business income of the plaintiff during the period in question would not qualify for the tax deduction provided by section 125.1. But the plaintiff has not been able to demonstrate what portion of its business income could be attributed to the retreading of its own tires for sale or lease and thus be eligible for the tax deduction. Nor has it been able to demonstrate whether such portion would exceed the 10% of gross revenue as required by subparagraph 125.1(3)(b)(x) in order to qualify for the tax deduction, the Minister having assumed that it does not. In such cases the burden is on the plaintiff to prove that the Minister's assumptions

Selon moi, l'élément le plus important militant en faveur d'une conclusion que les contrats passés par Crown Tire pour le rechapage des pneus des clients étaient des contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux est que la carcasse de pneu qui faisait l'objet des travaux ne cessait pas d'appartenir au client. Cela suffit, à mon avis, pour distinguer la présente espèce d'un bon nombre de décisions où le client n'avait jamais auparavant été propriétaire d'aucune partie du produit final.

Bien que ces distinctions puissent paraître quelque peu subtiles et étrangères au droit fiscal, il faut supposer que le Parlement en parlant «d'articles destinés à la vente ou à la location» a voulu, par une référence au droit général en matière de vente ou de louage, donner à cette expression une plus grande précision dans des cas particuliers.

La demanderesse ne s'est pas acquittée de son obligation de prouver le caractère erroné des nouvelles cotisations pour les années d'imposition en question. Comme le dit la défenderesse dans ses conclusions, lorsqu'il a établi les nouvelles cotisations, le ministre du Revenu national a tenu pour acquis que le rechapage de pneus appartenant aux clients ne constitue ni une vente ni une location d'articles fabriqués ou transformés au Canada par la demanderesse. Il a supposé en outre (probablement parce que l'entreprise consistait en partie à vendre ou à louer des pneus rechapés lui appartenant) que moins de 10 p. 100 des recettes brutes de la demanderesse provenaient de la vente ou de la location d'articles qu'elle avait fabriqués et transformés au Canada. J'ai conclu que le rechapage des pneus des clients ne constitue pas une fabrication ou une transformation d'articles destinés à la vente ou à la location. Il s'ensuit qu'au moins une partie importante du revenu tiré par la demanderesse de son entreprise au cours de la période en question serait inadmissible à la déduction d'impôt prévue à l'article 125.1. Mais la demanderesse n'a pas pu démontrer quelle portion de son revenu provenait du rechapage de ses propres pneus en vue de leur vente ou location et ouvrirait donc droit à la déduction. Elle n'a pas pu non plus, le Ministre ayant conclu à l'inapplicabilité de la déduction, établir si cette portion dépassait la limite de 10 p. 100 des recettes brutes imposée par le sous-alinéa 125.1(3)(b)(x) comme condition d'admissibilité à la déduction d'impôt. Dans des cas pareils, il incombe

and assessments are wrong. See *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] S.C.R. 486. The plaintiff has not so demonstrated.

ORDER

It is hereby ordered that this appeal be dismissed with costs.

au demandeur de prouver que les conclusions et les cotisations du Ministre sont erronées. Voir l'arrêt *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486. La demanderesse ne s'est pas acquittée de cette obligation.

ORDONNANCE

Il est ordonné par les présentes que l'appel soit rejeté avec dépens.