

T-757-83

T-757-83

**Tenneco Canada Inc. (formerly Tenneco Canada Corp., formerly Speedy Muffler King Corporation, formerly Discoverer Services Limited) (Plaintiff)**

**Tenneco Canada Inc. (auparavant Tenneco Canada Corp., auparavant Speedy Muffler King Corporation, auparavant Discoverer Services Limited) (demanderesse)**

v.

c.

**The Queen (Defendant)**

**La Reine (défenderesse)**

INDEXED AS: TENNECO CANADA INC. v. CANADA

b

RÉPERTORIÉ: TENNECO CANADA INC. c. CANADA

Trial Division, Dubé J.—Toronto, October 6, 7 and 8; Ottawa, October 26, 1987.

Division de première instance, juge Dubé—Toronto, 6, 7 et 8 octobre; Ottawa, 26 octobre 1987.

*Income tax — Income calculation — Capital cost allowance — Assembly and installation of motor vehicle exhaust systems — Contract for services — Not “processing” as parts, supplied by subsidiary, installed unchanged — Assembly not “manufacturing” when limited to installation of replacement parts — Must create new product — Taxpayer not creating new goods for sale, but installing goods custom-manufactured elsewhere — No sale of goods as required by Income Tax Act, s. 125.1(3) — Property in parts passing by accession.*

c

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Allocation du coût en capital — Assemblage et installation de systèmes d'échappement sur les véhicules automobiles — Contrat de fourniture de services — Ne constitue pas de la «transformation» puisque les pièces, qui sont fournies par une filiale, sont installées sans aucune modification — L'assemblage ne constitue pas de la «fabrication» lorsqu'elle consiste simplement à installer des pièces de remplacement — Un nouveau produit doit être créé — Le contribuable ne crée pas de nouveaux articles destinés à la vente, mais il installe plutôt des articles fabriqués ailleurs sur commande — Il n'y a pas vente d'articles ainsi que l'exige l'art. 125.1(3) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Le droit de propriété des pièces change de mains par voie de cession.*

This is an income tax appeal. The taxpayer's business is the assembly and installation of exhaust systems on motor vehicles. The parts are supplied by a subsidiary, and are installed without substantial alterations. Often, only one or two major parts are replaced, as opposed to an entire exhaust system. After removing the used parts, new ones are installed one by one. The customers' invoices refer only to parts, not to labour. The prices charged for the parts include the cost of labour. The issues are whether the taxpayer's business constitutes manufacturing and processing and if so, whether goods are produced for sale as required by the definition of “Canadian manufacturing and processing profits” in paragraph 125.1(3)(a) of the *Income Tax Act*.

d

e

f

g

h

*Held*, the action should be dismissed.

The work done by Speedy Muffler does not constitute manufacturing or processing, but constitutes services. There are two criteria for “processing”: 1) the treatment must make the goods more marketable and 2) there must be some change in the appearance or nature of the goods. The work done by the taxpayer's employees does not meet these criteria as the parts are installed virtually unchanged. Although wholesale and large scale aspects of manufacturing have often been stressed in the cases, assembly has been held to constitute manufacturing in some circumstances. But not when assembly is limited to the installation of replacement parts. The assembly must create a new product. Speedy Muffler does not create new goods for

Il s'agit en l'espèce d'un appel en matière d'impôt sur le revenu. L'entreprise du contribuable consiste à assembler et à installer des systèmes d'échappement sur des véhicules automobiles. Les pièces, qui sont fournies par une filiale, sont installées sans subir de modifications importantes. Souvent, on ne remplace qu'une ou deux pièces importantes plutôt que tout le système. Après avoir enlevé les pièces usagées, les techniciens installent les nouvelles une par une. Les factures ne font état que du coût des pièces et non de celui de la main-d'œuvre. Les prix demandés pour les pièces comprennent le coût de la main-d'œuvre. La question en litige consiste à se demander si l'entreprise du contribuable constitue de la fabrication et de la transformation et, si oui, si des articles sont produits pour fins de vente ainsi que l'exige la définition de l'expression «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada» à l'alinéa 125.1(3)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

*Jugement*: l'action devrait être rejetée.

Le travail effectué par Speedy Muffler ne constitue pas de la fabrication ou de la transformation, mais constitue plutôt de la fourniture de services. Deux critères servent à définir le mot «transformation»: 1) le traitement appliqué aux articles doit les rendre plus commercialisables et 2) ceux-ci doivent subir un changement d'apparence ou de nature. Le travail effectué par les employés du contribuable ne satisfait pas à ces critères puisque les pièces sont installées pratiquement sans changement. Bien que la jurisprudence fasse souvent mention de la notion de fabrication en quantités considérables et sur une grande échelle, l'assemblage a, dans certains cas, été considéré comme constituant de la fabrication. Tel n'est pas le cas

i

j

sale, it merely installs on motor vehicles goods custom-manufactured elsewhere.

Even if the work constituted manufacturing or processing, such activities would not be in respect of goods for sale. The exhaust parts are not sold to the customers, but become theirs by accession. *Benjamin's Sale of Goods* states that where work is done on a chattel belonging to the employer, which involves affixing materials belonging to the employee, the contract is ordinarily for work and materials, the property in the latter passing to the employer by accession and not under a contract of sale. Sometimes there may be instead a sale of an article with a subsidiary agreement to affix it. The property then passes before the article is affixed. It is a question of intention.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 125.1(1)(a) (as enacted by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1), (3)(a) (as enacted *idem*), (b) (as enacted *idem*), 127(5) (as enacted by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9.).

*Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945, Schedule II, Class 29.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Crown Tire Service Ltd. v. The Queen*, [1984] 2 F.C. 219; (1983), 83 DTC 5426 (T.D.); *Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co.* (1920), 51 D.L.R. 509 (Man. C.A.).

##### DISTINGUISHED:

*Halliburton Services Ltd. v. The Queen* (1985), 85 DTC 5336 (F.C.T.D.).

##### CONSIDERED:

*Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] Ex.C.R. 410; (1967), 67 DTC 5311; aff'd without reasons, [1967] S.C.R. vi; *Queen, The v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] S.C.R. 140; rev'g [1966] Ex.C.R. 1039; [1966] C.T.C. 355; (1966), 66 DTC 5210; *Fiat Auto Canada Limited v. The Queen*, [1984] 1 F.C. 203 (T.D.); *Canadian Wirevision Ltd. v. R.*, [1978] 2 F.C. 577 (T.D.); aff'd [1979] 2 F.C. 164; [1979] CTC 122 (C.A.); *R. v. Sutherland*, [1930] 4 D.L.R. 183 (B.C.C.A.); *Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Research-Cottrell (Canada) Limited et al.*, [1968] S.C.R. 684; *Re Coleman, Township of, and Northern Ontario Light and Power Co. Ltd.* (1927), 60 O.L.R. 405 (App. Div.); *Martin, John, Paper Co. v. American Type Foundry Co.*, [1924] 3 D.L.R. 1080 (Alta. S.C.).

cependant lorsque l'assemblage se limite uniquement à l'installation de pièces de remplacement. L'assemblage doit créer un nouveau produit. Speedy Muffler ne crée pas des articles nouveaux destinés à la vente, elle ne fait qu'installer sur des véhicules moteurs des articles fabriqués ailleurs sur commande.

<sup>a</sup> Même si le travail en question constituait de la fabrication ou de la transformation, il ne porterait pas pour autant sur des articles destinés à la vente. Les pièces ne sont pas vendues au client, elles deviennent plutôt sa propriété par voie d'accession. On affirme, dans l'ouvrage *Benjamin's Sale of Goods*, que lorsqu'un bien meuble de l'employeur fait l'objet de travaux comportant l'adjonction de matériaux appartenant à la personne engagée à cette fin, il s'agit 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. Parfois, cependant, il peut s'agir de la vente d'un article assortie d'une entente subsidiaire en vue de l'adjonction de cet article. Il y a alors transfert du droit de propriété afférent à cet article avant son adjonction. Tout est question d'intention.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

<sup>d</sup>

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 125.1(1)a) (édicte par S.C. 1973-74, chap. 29, art. 1), (3)a) (édicte, *idem*), b) (édicte, *idem*), 127(5) (édicte par S.C. 1974-75-76, chap. 71, art. 9.).

<sup>e</sup>

*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., chap. 945, annexe II, catégorie 29.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISION APPLIQUÉE:

*Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*, [1984] 2 C.F. 219; (1983), 83 DTC 5426 (1<sup>re</sup> inst.); *Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co.* (1920), 51 D.L.R. 509 (C.A. Man.).

##### DISTINCTION FAITE AVEC:

*Halliburton Services Ltd. v. The Queen* (1985), 85 DTC 5336 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

##### DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.É. 410; (1967), 67 DTC 5311; confirmée sans motifs, [1967] R.C.S. vi; *Queen, The v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] R.C.S. 140; infirmant [1966] R.C.É. 1039; [1966] C.T.C. 355; (1966), 66 DTC 5210; *Fiat Auto Canada Limited c. La Reine*, [1984] 1 C.F. 203 (1<sup>re</sup> inst.); *Canadian Wirevision Ltd. c. R.*, [1978] 2 C.F. 577 (1<sup>re</sup> inst.); confirmée par [1979] 2 C.F. 164; [1979] CTC 122 (C.A.); *R. v. Sutherland*, [1930] 4 D.L.R. 183 (C.A.C.-B.); *Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Research-Cottrell (Canada) Limited et al.*, [1968] R.C.S. 684; *Re Coleman, Township of, and Northern Ontario Light and Power Co. Ltd.* (1927), 60 O.L.R. 405 (Div. d'appel); *Martin, John, Paper Co. v. American Type Foundry Co.*, [1924] 3 D.L.R. 1080 (C.S. Alb.).

## AUTHORS CITED

*Benjamin's Sale of Goods*, 1st ed. A.G. Guest, London: Sweet & Maxwell, 1974.  
*Benjamin's Sale of Goods*, 3rd ed. A.G. Guest, London: Sweet & Maxwell, 1987.

## COUNSEL:

*Wolfe D. Goodman, Q.C.* and *Joanne E. Swystun* for plaintiff.  
*Ian S. MacGregor* and *Alexandra Brown* for defendant.

## SOLICITORS:

*Goodman & Carr*, Toronto, for plaintiff.  
*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

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

DUBÉ J.: By this income tax appeal the plaintiff (at times referred to as "Speedy Muffler") claims that its activities in assembling and installing exhaust systems on motor vehicles constituted an active business of manufacturing and processing goods for sale in Canada. A favourable decision would entitle the plaintiff to capital cost allowances, deductions and investment tax credits for the taxation years 1975, 1976, 1977 and 1978 under three provisions of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] and *Income Tax Regulations* [C.R.C., c. 945], namely Class 29 of Schedule II, paragraph 125.1(1)(a) [as enacted by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1] and subsection 127(5) [as enacted by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9] of the Act.

The *Income Tax Act* does not define the terms "manufacturing" or "processing", but subsection 125.1(3) [as enacted by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1] defines "Canadian manufacturing and processing profits" as follows:

## 125.1 ...

(3) In this section,  
 (a) "Canadian manufacturing and processing profits" of a corporation for a taxation year means such portion of the

## DOCTRINE

*Benjamin's Sale of Goods*, 1st ed. A.G. Guest, London: Sweet & Maxwell, 1974.  
*Benjamin's Sale of Goods*, 3rd ed. A.G. Guest, London: Sweet & Maxwell, 1987.

## AVOCATS:

*Wolfe D. Goodman, c.r.* et *Joanne E. Swystun* pour la demanderesse.  
*Ian S. MacGregor* et *Alexandra Brown* pour la défenderesse.

## PROCUREURS:

*Goodman & Carr*, Toronto, 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*

LE JUGE DUBÉ: Dans le présent appel en matière d'impôt sur le revenu, la demanderesse (désignée parfois par le nom «Speedy Muffler») soutient que ses activités d'assemblage et d'installation de systèmes d'échappement sur des véhicules automobiles constituaient une entreprise, exploitée activement, de fabrication et de transformation d'articles destinés à la vente au Canada. En cas de décision favorable à la demanderesse, celle-ci aurait droit à des déductions pour amortissement, déductions et crédits d'impôt à l'investissement pour les années d'imposition 1975, 1976, 1977 et 1978, en vertu de l'alinéa 125.1(1)a) [édicte par S.C. 1973-74, chap. 29, art. 1] et du paragraphe 127(5) [édicte par S.C. 1974-75-76, chap. 71, art. 9] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63] et de la catégorie 29 de l'annexe II des *Règlements de l'impôt sur le revenu* [C.R.C., chap. 945].

La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne définit pas les termes «fabrication» ou «transformation», mais le paragraphe 125.1(3) [édicte par S.C. 1973-74, chap. 29, art. 1] définit de la façon suivante l'expression «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada»:

## 125.1 ...

(3) Dans le présent article,  
 a) «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada» d'une corporation pour une année d'imposition signifie le

aggregate of all amounts each of which is the income of the corporation for the year from an active business carried on in Canada as is determined under rules prescribed for that purpose by regulation made on the recommendation of the Minister of Finance to be applicable to the manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease; and

(b) "manufacturing or processing" does not include

(x) any manufacturing or processing of goods for sale or lease, if, for any taxation year of a corporation in respect of which the expression is being applied, less than 10% of its gross revenue from all active businesses carried on in Canada was from

(A) the selling or leasing of goods manufactured or processed in Canada by it, and

(B) the manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease, other than goods for sale or lease by it.

According to its own statement of claim, during the years 1975 through 1978, the plaintiff was in the business of assembling and installing exhaust and suspension systems in motor vehicles (the installation of suspension systems is not included in this action).

Exhaust systems are generally made up of three major components: the exhaust pipe connected to the engine, the muffler itself which is the central component, and the tail pipe leading to the rear of the vehicle. Some of the systems include three additional major components, namely the resonator, the connector and the catalytic converter. However, in many instances, only one or two major parts are replaced. For the years in question the average number of major components replaced was 2.31 per vehicle.

Smaller standard parts are used to connect, or to link, or to attach the major components to one another or to the body of the car. They are gaskets, clamps, hangers and brackets. Assorted nuts and bolts complete the basic inventory at Speedy Muffler's garages.

All the major components are obtained from Walker Exhausts Limited of Cambridge, Ontario, ("Walker"), a subsidiary of the plaintiff Tenneco Canada Inc. Walker publishes a master catalogue for all exhaust systems. All Speedy Muffler gar-

pourcentage de tous les montants dont chacun est le revenu que la corporation a tiré pour l'année d'une entreprise exploitée activement au Canada, déterminé en vertu des règles prescrites à cette fin par voie de règlement établi sur la recommandation du ministre des Finances, qui doit s'appliquer à la fabrication ou à la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location; et

b) «fabrication ou transformation» ne comprend pas

(x) toute fabrication ou transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location, si, pour une année d'imposition d'une corporation à l'égard de laquelle l'expression s'applique, moins de 10 % de ses recettes brutes de toutes les entreprises exploitées activement au Canada provenait

(A) de la vente ou de la location d'articles qu'elle a fabriqués ou transformés au Canada, et

(B) de la fabrication ou de la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location, autres que des articles qu'elle devait vendre ou louer elle-même.

Il ressort des termes mêmes de la déclaration de la demanderesse, que de 1975 à 1978, celle-ci faisait l'assemblage et l'installation de systèmes d'échappement et de suspension sur des véhicules automobiles (l'installation de systèmes de suspension n'est pas visée dans la présente action).

Les systèmes d'échappement sont généralement constitués de trois pièces principales: le tuyau d'échappement qui est relié au moteur, le silencieux lui-même, qui constitue la pièce principale et, finalement, le tuyau arrière qui conduit les émanations à l'arrière du véhicule. Certains systèmes comptent trois autres pièces importantes, le silencieux auxiliaire, le connecteur et le convertisseur catalytique. Cependant, dans bien des cas, on ne remplace qu'une ou deux pièces importantes à la fois. Pendant les années visées, on a remplacé en moyenne 2,31 pièces principales par véhicule.

Diverses petites pièces courantes tels des joints d'étanchéité, des colliers de serrage, des étriers de suspension et des supports, sont utilisées afin de relier ou de rattacher les pièces principales les unes aux autres ou au châssis de l'automobile. Divers types d'écrous et de boulons viennent compléter le matériel de base utilisé dans les garages Speedy Muffler.

Toutes les pièces principales proviennent de Walker Exhausts Limited de Cambridge (Ontario) («Walker»), qui est une filiale de la demanderesse Tenneco Canada Inc. Walker publie un catalogue principal pour tous les systèmes d'échappement.

ages keep in stock a sufficient inventory of the major component parts to satisfy the demand. All the major component parts are made for specific models and specific years of vehicles. The smaller attachment parts are also obtained from Walker. No components are made or created in Speedy Muffler's garages.

A video presentation of the installation of an exhaust system was shown by the plaintiff on a television screen at the hearing. The vehicle involved was a 1975 Ford LTD stationwagon. The vehicle is raised on a jack and a Speedy Muffler employee (not a licensed mechanic, but a person trained by Speedy Muffler) first proceeds to take down the used parts which have to be replaced, in that case the entire exhaust system. A torch was used to remove a rusted stud which was replaced by a new bolt. The major components are not assembled on the floor and lifted under the car; they are installed one by one, commencing with the exhaust pipe which is connected to the manifold. Then the muffler itself, which is linked to the exhaust pipe with the assistance of a muffler clamp. Finally the tail pipe which is connected to the muffler and attached to the body of the car by a hanger.

Various tools of the trade are used by the attendants: the expected hammers, screwdrivers and wrenches, and more specialized tools, such as Spee-D expanders (to remove grooves and dents from pipes) and Spee-D pipe shapers (to reshape pipes and bushing ends). Generally, it would take about five minutes to dismantle an old exhaust system and fifteen minutes to install a new one. In the course of the installation of the new component parts, some of the pipes may have to be flared, so as to be properly mated to other parts, or compressed as a result of being attached by the clamps. No substantial alterations of parts are effected in the garages. In most cases, the major components, including the pipes, fit into one

Les garages Speedy Muffler gardent des stocks de pièces principales suffisants pour satisfaire à la demande. Les pièces principales sont fabriquées pour des modèles particuliers d'automobiles ainsi que pour des années particulières. Les petites pièces de fixation proviennent également de Walker. Aucune pièce n'est fabriquée ou créée dans les garages Speedy Muffler.

À l'audience, la demanderesse a présenté, sur un écran de télévision, un montage vidéo expliquant l'installation d'un système d'échappement sur une voiture familiale Ford LTD 1975. Le véhicule est d'abord soulevé par un cric hydraulique, puis un employé de Speedy Muffler (qui n'est pas un mécanicien titulaire d'un permis mais plutôt une personne formée par Speedy Muffler) enlève les pièces usagées qui doivent être remplacées, l'ensemble du système d'échappement dans le cas qui nous était présenté. L'employé a utilisé un chalumeau afin d'enlever un tenon rouillé qu'il a remplacé par un boulon neuf. Les pièces principales ne sont pas assemblées sur le plancher et ensuite levées sous l'automobile, elles sont plutôt assemblées une par une, en commençant par le tuyau d'échappement qui est relié au collecteur d'échappement. Le silencieux lui-même est ensuite rattaché au tuyau d'échappement à l'aide d'un collier de serrage. Finalement, le tuyau arrière est d'abord relié au silencieux puis rattaché au châssis de l'automobile à l'aide d'un étrier de suspension.

Divers outils sont utilisés par les préposés: en plus des outils courants tels les marteaux, les tournevis et les clefs à molette, mentionnons des outils plus spécialisés tels les expandeurs Spee-D (qui permettent d'enlever les rainures et les bosselures des tuyaux) et les cintreuses Spee-D (qui servent à modifier la forme des tuyaux et des extrémités de raccordement). De façon générale, il faut environ cinq minutes pour enlever le vieux système d'échappement et quinze minutes pour installer le nouveau. Dans le cours de l'installation de nouvelles pièces, il est possible que les tuyaux doivent être évasés de façon à ce qu'ils s'emboîtent bien avec les autres pièces, ou encore qu'ils soient comprimés en raison du fait qu'ils sont retenus par des colliers de serrage. Les pièces ne subissent aucune modification importante dans les garages. Dans la plupart des cas, les pièces principales, y compris les tuyaux, s'emboîtent les unes dans les

another without alterations as they are all made by Walker to fit vehicles of specific models and years.

The invoices handed to the customers at the completion of the installations do not include any charges for labour, merely for parts. It is common ground that the sales prices for the parts include the cost of labour. The customers also get a written guarantee for all exhaust system parts and workmanship for one year. All heavy duty mufflers for North American cars are guaranteed "for as long as you own the car upon which it is installed."

As already mentioned, the *Income Tax Act* does not provide a definition for "manufacturing" or "processing". There is, however, extensive jurisprudence in the matter. It has been held that the technical meaning attributed to the word "processing" by expert testimony ought to be rejected in favour of the ordinary, or dictionary meaning of the word.<sup>1</sup> The following dictionary definition of "process" has been quoted with approval:<sup>2</sup> "to subject to a particular method, system or technique of preparation, handling or other treatment designed to effect a particular result."<sup>3</sup>

Finishing operations on slabs of raw marble were found to constitute "manufacturing": the marble slabs had "by work, both by hand and machinery, received new form, new quality and new properties."<sup>4</sup> It has also been held "that the installation of radios by the plaintiff on the cars

autres sans besoin de modification puisqu'elles sont toutes fabriquées par Walker pour être installées sur des véhicules de modèles déterminés, pour des années particulières.

<sup>a</sup> Les factures remises au client au terme de l'installation ne comprennent pas les frais de main-d'œuvre, mais seulement le coût des pièces. Il est cependant reconnu que le prix de vente des pièces comprend le coût de la main-d'œuvre. Les clients reçoivent également une garantie écrite d'un an visant toutes les pièces du système d'échappement ainsi que la main-d'œuvre. Tout silencieux haute-performance destiné aux automobiles nord-américaines est garanti [TRADUCTION] «aussi longtemps que vous possédez le véhicule sur lequel il est installé».

<sup>d</sup> Comme nous l'avons déjà mentionné, la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne définit pas les mots «fabrication» ou «transformation». Il existe toutefois une abondante jurisprudence sur cette question. Les tribunaux ont conclu que le sens technique attribué au mot «transformation» par les témoignages d'experts devait être rejeté au profit du sens courant, ou sens du dictionnaire, de ce mot<sup>1</sup>. La définition suivante du verbe «transformer», qui est tirée d'un dictionnaire, a été citée avec approbation<sup>2</sup>: [TRADUCTION] «soumettre à une méthode, à une technique ou à un système particulier de préparation ou de traitement conçu afin d'obtenir un résultat déterminé»<sup>3</sup>.

<sup>g</sup>

On a jugé que des opérations de finition effectuées sur des dalles de marbre brut constituaient de la «fabrication»: les dalles de marbres ayant [TRADUCTION] «par suite d'un travail, tant manuel que mécanique, reçu une nouvelle forme, une qualité nouvelle et de nouvelles propriétés»<sup>4</sup>. Il a également été décidé «que la mise en place, par

<sup>1</sup> *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] Ex.C.R. 410; (1967), 67 DTC 5311; aff'd by S.C.C. without written reasons, [1967] S.C.R. vi.

<sup>2</sup> *Id.*, at p. 416.

<sup>3</sup> *Webster's Third New International Dictionary*, 1964.

<sup>4</sup> *Queen, The v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] S.C.R. 140, at p. 145 (rev'g [1966] Ex.C.R. 1039; [1966] C.T.C. 355; (1966), 66 DTC 5210).

<sup>1</sup> *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.É. 410; (1967), 67 DTC 5311; confirmée par la Cour suprême du Canada sans motifs écrits, [1967] R.C.S. vi.

<sup>2</sup> *Id.*, à la p. 416.

<sup>3</sup> *Webster's Third New International Dictionary*, 1964.

<sup>4</sup> *Queen, The v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*, [1968] R.C.S. 140, à la p. 145 (infirmant [1966] R.C.É. 1039; [1966] C.T.C. 355; (1966), 66 DTC 5210).

which it had imported for sale to its dealers did not constitute it a manufacturer or producer.”<sup>5</sup>

There are two criteria to define “processing”. First, that the treatment must make the goods more marketable and, second, that there must be some change in the appearance or the nature of the goods.<sup>6</sup>

Some decisions stress the wholesale aspect of manufacturing, it being “The making of articles ... (on a large scale) by physical labour or mechanical power.”<sup>7</sup> It has been held that “Developing or producing by mechanical contrivances, in a wholesale way, a definite, controlled, vendible product, seems to me to connote ‘manufacture’.”<sup>8</sup> And also that manufacturing connotes “large quantities to be placed upon the market for general sale.”<sup>9</sup>

The British Columbia Court of Appeal found in *R. v. Sutherland*<sup>10</sup> that “a modern conception of a manufacturer is one who on a reasonably large scale turns out a finished or partly finished product by the application of labour or mechanical power for general use. He has not a known customer for every article produced.” In *Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Research-Cottrell (Canada) Limited et al.*<sup>11</sup> the Court was dealing with a company which assembled and erected eight precipitators and imported domestically fabricated components. Martland J. said at page 693 that “the assembly of parts may, in certain circumstances, constitute manufacture, but I do not agree that this must be so in all

<sup>5</sup> *Fiat Auto Canada Limited v. The Queen*, [1984] 1 F.C. 203 (T.D.), at p. 210.

<sup>6</sup> *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, *supra* note 1, at p. 410 and *Canadian Wirevision Ltd. v. R.*, [1978] 2 F.C. 577 (T.D.); *aff'd*, [1979] 2 F.C. 164; [1979] CTC 122 (C.A.).

<sup>7</sup> *Shorter Oxford English Dictionary*, at p. 1275.

<sup>8</sup> *Re Coleman, Township of, and Northern Ontario Light and Power Co. Ltd.* (1927), 60 O.L.R. 405 (App. Div.), at p. 408.

<sup>9</sup> *Martin, John, Paper Co. v. American Type Foundry Co.*, [1924] 3 D.L.R. 1080 (Alta. S.C.), at p. 1082.

<sup>10</sup> [1930] 4 D.L.R. 183 (B.C.C.A.), at p. 187.

<sup>11</sup> [1968] S.C.R. 684.

la demanderesse, des appareils de radio dans les automobiles qu'elle a importées pour les vendre à ses concessionnaires ne fait pas d'elle un fabricant ou un producteur»<sup>5</sup>.

<sup>a</sup> Deux critères servent à définir le mot «transformation». Premièrement, le traitement appliqué aux articles doit les rendre plus commercialisables et, deuxièmement, ceux-ci doivent subir un changement d'apparence ou de nature<sup>6</sup>.

Certaines décisions soulignent que la fabrication implique la production de quantités considérables d'articles, celle-ci étant «la confection d'éléments ... (sur une grande échelle) manuellement ou par des procédés mécaniques»<sup>7</sup>. On a conclu que [TRADUCTION] «Le fait de mettre au point ou de produire, à l'aide de dispositifs mécaniques, en grandes quantités, un produit déterminé, contrôlé et commercialisable suggère [...] l'action de 'fabriquer'»<sup>8</sup>. Par ailleurs, on a jugé que la fabrication connote l'idée [TRADUCTION] «d'importantes quantités destinées au commerce»<sup>9</sup>.

<sup>e</sup> La Cour d'appel de la Colombie-Britannique a conclu, dans *R. v. Sutherland*<sup>10</sup>, que [TRADUCTION] «selon une conception moderne du mot «fabricant», ce dernier est une personne qui, sur une échelle raisonnablement grande, fabrique, par l'utilisation de main-d'œuvre ou de procédés mécaniques un produit fini ou semi-fini, destiné à un usage général. Un tel fabricant n'a pas de client déterminé pour chaque article qu'il produit». Dans l'affaire *Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise v. Research-Cottrell (Canada) Limited et al.*<sup>11</sup>, la Cour suprême examinait le cas d'une compagnie qui avait assemblé et érigé huit cuves de précipitation, après avoir importé au pays les pièces déjà fabriquées. Le juge

<sup>5</sup> *Fiat Auto Canada Limited c. La Reine*, [1984] 1 C.F. 203 (1<sup>re</sup> inst.), à la p. 210.

<sup>6</sup> *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, précitée, note 1, à la p. 410 et *Canadian Wirevision Ltd. c. R.*, [1978] 2 C.F. 577 (1<sup>re</sup> inst.); confirmée par, [1979] 2 C.F. 164; [1979] CTC 122 (C.A.).

<sup>7</sup> *Shorter Oxford English Dictionary*, à la p. 1275.

<sup>8</sup> *Re Coleman, Township of, and Northern Ontario Light and Power Co. Ltd.* (1927), 60 O.L.R. 405 (Div. d'appel), à la p. 408.

<sup>9</sup> *Martin, John, Paper Co. v. American Type Foundry Co.*, [1924] 3 D.L.R. 1080 (C.S. Alb.), à la p. 1082.

<sup>10</sup> [1930] 4 D.L.R. 183 (C.A. C.-B.), à la p. 187.

<sup>11</sup> [1968] R.C.S. 684.

circumstances.” In my view, assembly can be “manufacture”, but not when it is merely limited to the installation of replacement parts: the assembly must create a new product.

The only witness, called by the plaintiff, had on some occasions visited a major automobile manufacturing plant. He viewed it as an assembly of parts, yet constituting a manufacture of cars. The major distinction, of course, is that those large assembly plants create a new product, an automobile, which is then distributed wholesale, whereas Speedy Muffler merely assembles a few component parts, already custom built by another manufacturer (Walker) and attaches them to a vehicle. As I see it, Speedy Muffler does not really create new goods for sale: it merely installs on cars goods already manufactured elsewhere.

Under paragraph 125.1(3)(a) of the Act the “manufacturing” or “processing” must be “of goods for sale”. The defendant’s position is that the plaintiff’s business was not the production of goods for sale but was essentially a service operation: Speedy Muffler either repairs or replaces exhaust components as a service to individual customers and the components are not sold to the customers, but are attached to their vehicles and ownership of the component parts passes to them by way of accession.

In *Crown Tire Service Ltd. v. The Queen*,<sup>12</sup> Strayer J. of the Trial Division held, with reference to the retreading of tires owned by customers, that the manufacturing or processing in which the taxpayer was engaged was not in respect of goods for sale: the contracts involved with such tires were

Martland a déclaré, à la page 693, que [TRADUCTION] «l’assemblage de pièces peut, dans certaines circonstances, constituer de la fabrication, mais je ne suis pas d’avis que tel est le cas en toutes circonstances». À mon avis, l’assemblage peut constituer de la «fabrication», mais non dans les cas où l’assemblage se limite uniquement à l’installation de pièces de remplacement: l’assemblage doit créer un produit nouveau.

*b*

Le seul témoin qu’a assigné la demanderesse avait, à quelques reprises, visité une importante usine de fabrication d’automobiles. Ce dernier a considéré qu’il s’agissait d’une usine d’assemblage de pièces, mais que celle-ci n’en constituait pas moins une entreprise de fabrication de véhicules automobiles. Évidemment, la distinction principale réside dans le fait que ces grandes usines d’assemblage créent un produit nouveau, une automobile en l’occurrence, qui est ensuite distribué en gros, alors que Speedy Muffler ne fait qu’assembler quelques pièces déjà fabriquées sur commande par un autre fabricant (Walker) et les fixe au véhicule. À mon avis, Speedy Muffler ne crée pas réellement des articles nouveaux destinés à la vente: elle ne fait qu’installer sur des véhicules automobiles des articles déjà fabriqués ailleurs.

Aux termes de l’alinéa 125.1(3)a) de la Loi, la «fabrication» ou «transformation» doit viser des «articles destinés à la vente». La position de la défenderesse consiste à dire que l’entreprise de la demanderesse ne tendait pas à la production d’articles destinés à la vente, mais constituait essentiellement une entreprise de services: Speedy Muffler répare ou remplace des pièces de système d’échappement, offrant ainsi un service à des clients individuels. De plus, les pièces ne sont pas vendues aux clients, mais elles sont fixées à leur véhicule et deviennent leur propriété par voie d’accession.

Dans l’affaire *Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*<sup>12</sup>, le juge Strayer de la Division de première instance a conclu que, dans la mesure où ces opérations avaient pour objet le rechapage de pneus appartenant à des clients, la fabrication ou la transformation à laquelle se livrait le contribuable ne se rapportait pas à la production d’articles

<sup>12</sup> [1984] 2 F.C. 219; (1983), 83 DTC 5426 (T.D.).

<sup>12</sup> [1984] 2 C.F. 219; (1983), 83 DTC 5426 (1<sup>re</sup> inst.).

for work and materials. The Court referred to *Benjamin's Sale of Goods*:<sup>13</sup>

Where work is to be done on the land of the employer or on a chattel belonging to him, which involves the use of 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.

Strayer J. concluded as follows:

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.<sup>14</sup>

However, in *Halliburton Services Ltd. v. The Queen*<sup>15</sup> Reed J., also of this Court, dealt with a taxpayer corporation which was engaged in activities related to the drilling of oil and gas wells requiring a specialized product which the taxpayer would produce in addition to providing the related services. The Court found that the taxpayer was engaged in manufacturing and, in that case, there was no need to draw a distinction between goods sold pursuant to a contract for the sale of goods and those sold pursuant to a contract for services. She distinguished her case from the decision of Strayer J. as follows:

It should first of all be noted that while Mr. Justice Strayer relied on the distinction between contracts for the sale of goods and contracts for work, labour and materials as described in *Benjamin's Sale of Goods*, he expressly noted that the application of that principle was "always a matter for interpretation in each case". Secondly the processing with which he was concerned did not involve the creation of a good antecedent to its use in the provision of a service. Thirdly, the significant factor in that case was the fact that "the work was done to a tire casing which the customer owned throughout."<sup>16</sup> [My emphasis.]

Suffice it to say that in the case at bar the third distinction does not apply, as the work was done by Speedy Muffler to a vehicle which the customer owned throughout.

<sup>13</sup> *Id.*, at p. 223 F.C.; 5428 DTC; *Benjamin's Sale of Goods*, First Ed. A. G. Guest London: Sweet & Maxwell, 1974.

<sup>14</sup> *Crown Tire Service Ltd. v. The Queen*, *supra*, note 12, at pp. 223 F.C.; 5428 DTC.

<sup>15</sup> (1985), 85 DTC 5336 (F.C.T.D.).

<sup>16</sup> *Id.*, at p. 5340.

destinés à la vente: les contrats afférents à ces pneus étaient des contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux. La Cour a cité l'ouvrage *Benjamin's Sale of Goods*<sup>13</sup>:

a [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.

Le juge Strayer a conclu ainsi:

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.<sup>14</sup>

Toutefois, dans l'arrêt *Halliburton Services Ltd. c. La Reine*<sup>15</sup> le juge Reed, également de la Cour, examinait le cas d'une société qui exerçait des activités de forage de puits de pétrole et de gaz exigeant l'emploi d'un produit spécialisé qu'elle produisait en plus d'assurer les services connexes. La Cour a conclu que le contribuable était un fabricant et que, dans cette affaire, il n'était pas nécessaire d'établir une distinction entre les articles vendus aux termes d'un contrat de vente de marchandises et ceux vendus aux termes d'un contrat de fourniture de services. Le juge Reed a distingué l'affaire qui l'intéressait de celle ayant fait l'objet de la décision du juge Strayer de la façon suivante:

Il conviendrait tout d'abord de souligner que, bien que le juge Strayer se soit fondé sur la distinction qui existe entre les contrats de vente de marchandises et les contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux tels que décrits dans *Benjamin's Sale of Goods*, il a fait expressément remarquer que l'application de ce principe «variera en conséquence». Deuxièmement, la transformation qui l'intéressait ne comportait pas la création d'une marchandise avant son emploi dans la prestation d'un service. Troisièmement, l'élément important dans cette affaire était que «la carcasse de pneu qui faisait l'objet des travaux ne cessait pas d'appartenir au client»<sup>16</sup>. [Non souligné dans le texte original.]

En l'espèce, il suffit de dire que la troisième distinction ne s'applique pas car le véhicule qui faisait l'objet des travaux par Speedy Muffler ne cessait pas d'appartenir au client.

<sup>13</sup> *Id.*, à la p. 223 C.F.; 5428 DTC; *Benjamin's Sale of Goods*, 1<sup>ère</sup> éd. A.G. Guest, London: Sweet & Maxwell, 1974.

<sup>14</sup> *Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*, précité, note 12, aux p. 223 C.F.; et 5428 DTC.

<sup>15</sup> (1985), 85 DTC 5336 (1<sup>re</sup> inst.).

<sup>16</sup> *Id.*, à la p. 5340.

It is noted in *Benjamin*<sup>17</sup> at paragraph 41, entitled "Sale distinguished from contract for work and materials" that it is sometimes extremely difficult to decide whether a particular agreement is more properly described as a contract of sale of goods, or a contract for the performance of work or service and he points out that the distinction "now appears to be of little significance", but, as he continues to say, "except in relation to other statutory provisions which apply only to a 'sale' or a 'contract of sale.'" (Subsection 125.1(3) of the *Income Tax Act* applies only to goods for sale or lease.) The author goes on at paragraph 43 to deal with chattel to be affixed to land or another chattel:

**Chattel to be affixed to land or another chattel.** Where work is to be done on the land of the employer or on a chattel belonging to him, which involves the use of 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. Sometimes, however, there may instead be a sale of an article with an additional and subsidiary agreement to affix it. The property then passes before the article is affixed, by virtue of the contract of sale itself or an appropriation made under it. Obviously, the question whether the intention of the parties is substantially one of improving the land or principal chattel (to which the furnishing of materials is incidental) on the one hand or one of making a sale (to which the agreement to affix is incidental) on the other hand is a matter of degree, which may be difficult to determine in practice; but there is no theoretical difficulty. In decided cases, the following have been held contracts for work and materials: to supply and install machinery in a building, to renew and alter the engines and other machinery in a ship, to erect a building, to construct a built-in cocktail cabinet in a house, to fit new brake-linings to a car. In contrast, a contract to supply black-out curtains and rails and to fit them in premises has been held a sale of goods, and so has a contract to manufacture a bulk food hopper and (for an additional charge) to deliver and erect it.

<sup>17</sup> *Op. cit.*, *supra* note 13, 3rd ed. London: Sweet & Maxwell, 1987.

On observe, dans *Benjamin*<sup>17</sup>, au numéro 41, qui est intitulé [TRADUCTION] «Distinction entre la vente et le contrat de fourniture d'ouvrage et de matériaux», qu'il est parfois extrêmement difficile de statuer s'il est plus précis de désigner une entente particulière comme étant un contrat de vente de marchandises ou encore un contrat relatif à l'exécution de travaux ou de services. De plus, l'auteur souligne que la distinction [TRADUCTION] «semble aujourd'hui avoir peu d'importance», en ajoutant toutefois [TRADUCTION] «sauf en ce qui a trait aux autres dispositions législatives qui ne s'appliquent qu'à une "vente" ou à un "contrat de vente"». (Le paragraphe 125.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne s'applique qu'aux articles destinés à la vente ou à la location). L'auteur aborde, au numéro 43, la question des biens mobiliers destinés à être joints à un bien-fonds ou à un autre bien mobilier:

[TRADUCTION] **Biens mobiliers destinés à être joints à un bien-fonds ou à un autre bien mobilier.** Lorsque le bien-fonds de l'employeur ou un bien mobilier appartenant à ce dernier doit faire l'objet de travaux comportant l'utilisation ou l'adjonction de matériaux appartenant à la personne engagée à cette fin, 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. Parfois, cependant, il peut s'agir de la vente d'un article assortie d'une entente supplémentaire et subsidiaire en vue de l'adjonction de cet article. Il y a alors transfert du droit de propriété afférent à cet article avant son adjonction, en vertu soit du contrat de vente lui-même soit d'une prise de possession effectuée aux termes de celui-ci. Manifestement, la question de savoir si l'intention des parties est essentiellement l'amélioration du bien-fonds ou du bien mobilier principal (à l'égard duquel la fourniture des matériaux est accessoire) ou la conclusion d'une vente (à l'égard de laquelle l'entente d'adjonction est accessoire) est une question de degré, qu'il peut s'avérer difficile de trancher dans la pratique; mais en théorie cela ne présente aucune difficulté. Dans les décisions qui ont été rendues sur cette question, les cas suivants ont été jugés des contrats de fourniture d'ouvrage et de matériaux: la fourniture et l'installation de machines dans un bâtiment, la révision et la modification des moteurs et autres machines d'un navire, l'érection d'un bâtiment, la construction d'un bar encastré dans une maison, l'ajustement de garniture de freins d'une automobile. À l'opposé, ont été jugés des contrats de vente de marchandises: un contrat de fourniture et d'installation, sur les lieux, de rideaux opaques et de tringles ainsi qu'un contrat visant la fabrication d'une trémie pour aliments en vrac et (moyennant des frais supplémentaires) la livraison et l'installation de cette trémie.

<sup>17</sup> *Op. cit.*, précité note 13, 3<sup>e</sup> éd., London: Sweet & Maxwell, 1987.

A final quote bears reproduction. In *Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co.*,<sup>18</sup> the Manitoba Court of Appeal held that a contract made to furnish a machine or movable thing of any kind and (before the property in it passes) affix it to land or to another chattel is not a contract for the sale of goods. Dennistoun J.A. said as follows, at page 513:

With great respect I am of opinion that the ownership of each plate, rivet or other part of material built into the defendant's engine by the plaintiff passed to the defendant at the time it was affixed to that engine and not otherwise.

Summing up, the work carried out by Speedy Muffler on the vehicles of its customers, whether it be repair to the exhaust system in place, or the replacement of some of its components, or the total replacement of the whole exhaust system, does not constitute the manufacturing or processing of goods for sale, but constitutes services.

Furthermore, even if I considered such work to constitute manufacturing or processing, such activities would not be in respect of goods for sale within the meaning of the Act, as in my view the exhaust parts installed under the vehicles of the customers are not sold to the customers, but have become the property of the customers by accession.

The action of the plaintiff is therefore dismissed with costs.

Une dernière citation mérite d'être reproduite. Dans l'arrêt *Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co.*<sup>18</sup>, la Cour d'appel du Manitoba a jugé qu'un contrat conclu en vue de la fourniture d'une machine ou d'un objet mobilier de quelque nature que ce soit et (avant qu'il n'y ait transfert du droit de propriété afférent à cette machine ou à cet objet) de son adjonction au bien-fonds ou à un autre bien mobilier ne constituait pas un contrat de vente de marchandises. Le juge d'appel Dennistoun a déclaré ce qui suit, à la page 513:

[TRADUCTION] Je suis d'avis que la propriété de chaque plaque, rivet ou autre élément incorporé au moteur de la défenderesse par la demanderesse est passée à la défenderesse au moment où l'objet en question a été attaché au moteur et pas autrement.

En résumé, le travail effectué par Speedy Muffler sur les véhicules de ses clients, qu'il s'agisse de réparation au système d'échappement déjà en place, ou du remplacement de l'ensemble du système d'échappement ou de certaines de ses pièces, ne constitue pas de la fabrication ou de la transformation d'articles destinés à la vente, mais constitue plutôt de la fourniture de services.

En outre, même si je considérais ce travail comme étant de la fabrication ou de la transformation, de telles activités ne viseraient pas des articles destinés à la vente au sens de la Loi, car, à mon avis, les pièces de système d'échappement installées sous les véhicules des clients ne font pas l'objet d'une vente au client, mais deviennent plutôt leur propriété par voie d'accession.

L'action de la demanderesse est, par conséquent, rejetée avec dépens.

<sup>18</sup> (1920), 51 D.L.R. 509 (Man. C.A.).

<sup>18</sup> (1920), 51 D.L.R. 509 (C.A. Man.).