

T-2940-83

T-2940-83

**Dixie X-Ray Associates Limited (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**

INDEXED AS: DIXIE X-RAY ASSOCIATES LTD. v. CANADA

Trial Division, McNair J.—Toronto, November 17; Ottawa, December 23, 1987.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Taxpayer incorporated by radiologists to process and develop X-ray films in diagnosis of patients referred to radiologists — Minister disallowing deduction in respect of manufacturing and processing profits — Whether company in business of processing goods or of rendering services — Substance of contract provision of services (radiologists' reports based on interpretation of X-ray films).*

This is an appeal from the Minister's decision to disallow the taxpayer's claim for a deduction in respect of manufacturing and processing profits for its 1978 taxation year.

In 1977, three radiologists incorporated the plaintiff company for processing and developing X-ray films of patients referred to them for diagnostic purposes. The radiologists interpret the X-ray films and prepare written reports which are sent to the patient's referring physician. The X-ray films are not given to the patient or the referring physician but will be surrendered on request on the understanding that they are to be returned. At the end of the storage periods, the discarded X-ray films are sold by the plaintiff to another firm for silver recovery. Dixie X-Ray performs all the technical functions and leaves the diagnostic professional work to the radiologists. The company charges them for the use of their office space. The professional component of all billings is paid to the radiologists who report it in their income tax returns.

The issue is whether the business carried on by the taxpayer in 1978 constituted the "manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease" within the meaning of section 125.1 of the Act and Part LII of the Regulations so as to entitle the taxpayer to the deduction claimed from its manufacturing and processing profits.

*Held*, the action by way of appeal should be dismissed.

The test for determining whether a contract is one for the sale of goods or for the supply of services is to ask the question: What is the substance of the contract? If, as in this case, the real substance of the contract is the skill and labour of the supplier in the performance of work for another, then the contract is one for work and labour, notwithstanding that property in some materials may incidentally pass under the contract as accessory thereto. The technological processing of X-ray films by the plaintiff is but part of its overall function of

**Dixie X-Ray Associates Limited (demanderesse)**

c.

**<sup>a</sup> La Reine (défenderesse)**

RÉPERTORIÉ: DIXIE X-RAY ASSOCIATES LTD. c. CANADA

Division de première instance, juge McNair—  
<sup>b</sup> Toronto, 17 novembre; Ottawa, 23 décembre 1987.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Contribuable constituée en société par des radiologistes dans le but de développer, à des fins de diagnostic, des radiographies concernant des patients adressés à ces radiologistes — Le ministre a refusé d'accorder une déduction à l'égard de bénéfices de fabrication et de transformation — S'agit-il d'une compagnie de transformation de marchandises ou d'une compagnie de prestation de services? L'essence du contrat est la prestation de services (les rapports des radiologistes reposent sur l'interprétation des radiographies).*

<sup>d</sup> Il s'agit d'un appel formé contre une décision par laquelle le ministre a rejeté la demande de déduction de la contribuable à l'égard de profits de fabrication et de transformation pour son année d'imposition 1978.

En 1977, trois radiologistes ont constitué la société demanderesse en vue de développer les radiographies des patients qui leur étaient adressés à des fins de diagnostic. Les radiologistes interprètent les radiographies et rédigent des rapports qui sont envoyés aux médecins qui leur ont adressés les patients. Les radiographies ne sont pas remises aux patients ou aux médecins qui les ont adressés à la demanderesse, mais elles sont remises sur demande à la condition de lui être retournées. À la fin de la période de conservation, les radiographies à jeter sont vendues par la demanderesse à une autre compagnie pour la récupération de l'argent. Dixie X-Ray exécute toutes les tâches techniques et laisse aux radiologistes le travail professionnel concernant le diagnostic. La compagnie leur fait payer l'utilisation de leur bureau. L'élément professionnel de toutes les factures est payé aux radiologistes, qui l'indiquent dans leurs déclarations d'impôt sur le revenu.

La question est de savoir si l'entreprise exploitée par la contribuable en 1978 consistait en la «fabrication ou transformation au Canada de marchandises en vue de la vente ou de la location» au sens de l'article 125.1 de la Loi et de la Partie LII du Règlement de sorte que la contribuable puisse profiter de la déduction demandée sur ses bénéfices de fabrication et de transformation.

*Jugement*: l'action présentée par voie d'appel devrait être rejetée.

<sup>i</sup> Le critère pour déterminer s'il s'agit d'un contrat de vente de marchandises ou d'un contrat de prestation de services consiste à se poser la question suivante: quelle est l'essence du contrat? Si, comme en l'espèce, l'essence même du contrat est le savoir-faire et la main-d'œuvre que le fournisseur fait entrer dans l'exécution d'un travail pour quelqu'un d'autre, il s'agit alors d'un contrat de louage d'ouvrage et de main-d'œuvre, bien qu'il puisse y avoir, à titre accessoire, transfert de propriété de certains matériaux. Le développement des radiographies sur le

providing services. Moreover, it is not without significance that the definition of "qualified activities" in Regulation 5202(b) makes specific reference to activities performed in Canada "directly in connection with manufacturing or processing . . . in Canada of goods for sale or lease."

If the case of *Halliburton Services Ltd. v. The Queen* is meant to stand for a general proposition that the words "manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease" employed in paragraphs 125.1(3)(a) and (b) of the Act and in Regulation 5202 preclude the drawing of any distinction in every case between contracts for the sale of goods and contracts for work and materials or the supply of services, then that case must be disagreed with. The words "goods for sale or lease" were clearly intended by Parliament to have meaning and function in terms of common mercantile or legal usage for the purpose of giving greater exactitude to the particular phraseology employed, which may in many cases necessitate making a distinction between a contract for the sale of goods and a contract for the supply of services.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 125.1(3)(a),(b) (as added by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1; 1977-78, c. 1, s. 60).  
*Income Tax Regulations*, C.R.C., c. 945, ss. 5200, 5202, 5204.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Crown Tire Service Ltd. v. The Queen*, [1984] 2 F.C. 219; (1983), 83 DTC 5426 (T.D.); affg. (1981), 81 DTC 931 (T.R.B.).

##### NOT FOLLOWED:

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

##### CONSIDERED:

*MDS Health Group Ltd. v. R.*, [1980] 1 F.C. 511; (1979), 79 DTC 5279 (T.D.); *Canadian Wirevision Ltd. v. R.*, [1979] 2 F.C. 164; 79 DTC 5101 (C.A.); affg [1978] 2 F.C. 577; 78 DTC 6113 (T.D.); *Tenneco Canada Inc. v. Canada*, [1988] 2 F.C. 3 (T.D.).

##### REFERRED TO:

*Robinson v. Graves*, [1935] 1 K.B. 579 (C.A.); *Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co.* (1920), 51 D.L.R. 519 (Man. C.A.).

plan technique par la demanderesse n'est qu'une partie de son rôle général qui est de fournir un service. De plus, il n'est pas sans importance que la définition de l'expression «activités admissibles» figurant à l'alinéa b) de l'article 5202 du Règlement renvoie précisément aux activités exercées au Canada «directement dans le cadre des opérations de fabrication ou de transformation au Canada . . . de marchandises en vue de leur vente ou de leur location à bail».

Si l'affaire *Halliburton Services Ltd. c. La Reine* est censée signifier généralement que les mots «fabrication ou transformation au Canada de marchandises en vue de la vente ou de la location» utilisés aux alinéas 125.1(3)a) et 125.1(3)b) de la Loi et à l'article 5202 du Règlement empêchent d'établir une distinction dans chaque cas entre les contrats de vente de marchandises et les contrats de louage d'ouvrage et de fourniture de matériaux ou de prestation de services, on ne doit pas alors être d'accord avec cette affaire. Le législateur a manifestement voulu que les mots «marchandises en vue de la vente ou de la location» soient utilisés dans leur sens commercial ou juridique ordinaire afin de donner plus de précision au libellé employé, qui, dans certains cas, peut nécessiter une distinction entre un contrat de vente de marchandises et un contrat de prestation de services.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 125.1(3)a),b) (ajoutés par S.C. 1973-74, chap. 29, art. 1; 1977-78, chap. 1, art. 60).  
*Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., chap. 945, art. 5200, 5202, 5204.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISION APPLIQUÉE:

*Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*, [1984] 2 C.F. 219; (1983), 83 DTC 5426 (1<sup>re</sup> inst.); confirmant (1981), 81 DTC 931 (C.R.I.).

##### DÉCISION ÉCARTÉE:

*Halliburton Services Ltd. c. La Reine* (1985), 85 DTC 5336 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

##### DÉCISIONS EXAMINÉES:

*MDS Health Group Ltd. c. R.*, [1980] 1 C.F. 511; (1979), 79 DTC 5279 (1<sup>re</sup> inst.); *Canadian Wirevision Ltd. c. R.*, [1979] 2 C.F. 164; 79 DTC 5101 (C.A.); confirmant [1978] 2 C.F. 577; 78 DTC 6113 (1<sup>re</sup> inst.); *Tenneco Canada Inc. c. Canada*, [1988] 2 C.F. 3 (1<sup>re</sup> inst.).

##### DÉCISIONS CITÉES:

*Robinson v. Graves*, [1935] 1 K.B. 579 (C.A.); *Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co.* (1920), 51 D.L.R. 519 (C.A. Man.).

## AUTHORS CITED

Atiyah, P. S. *The Sale of Goods*, 7th ed. London: Pitman Publishing Limited, 1986.  
 Benjamin, Judah Philip. *Benjamin's Sale of Goods*, London: Sweet & Maxwell, 1974.  
 Fridman, G. H. L. *Sale of Goods in Canada*, 3rd ed. Toronto-Calgary-Vancouver: Carswell, 1986.

## COUNSEL:

*Brian R. Carr* and *Colin Campbell* for plaintiff. **b**  
*J. C. B. Dans* and *Alexandra Brown* for defendant.

## SOLICITORS:

*Davies, Ward & Beck*, Toronto, for plaintiff.

*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

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

MCNAIR J.: This action and T-2941-83 are appeals by the plaintiff from reassessments of its income for the 1978 and 1979 taxation years which, by agreement, are to be heard and tried on common evidence. **e**

The issue for determination on this appeal is whether the taxpayer's business during its 1978 taxation year was that of developing and processing medical X-ray films for sale, thereby making such business a manufacturing and processing of goods for sale or lease within the meaning of paragraph 125.1(3)(b) of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1; 1973-74, c. 29, s. 1; 1977-78, c. 1, s. 60)] and Part LII of the *Income Tax Regulations* [C.R.C., c. 945]. **g**

In computing its income tax for the 1978 taxation year, the claimant claimed a deduction of \$5,644 in respect of its Canadian manufacturing and processing profits pursuant to the relevant statutory provisions. By notice of reassessment dated August 31, 1981, the Minister disallowed the deduction. **j**

## DOCTRINE

Atiyah, P. S. *The Sale of Goods*, 7th ed. London: Pitman Publishing Limited, 1986.  
 Benjamin, Judah Philip. *Benjamin's Sale of Goods*, London: Sweet & Maxwell, 1974.  
 Fridman, G. H. L. *Sale of Goods in Canada*, 3rd ed. Toronto-Calgary-Vancouver: Carswell, 1986. **a**

## AVOCATS:

*Brian R. Carr* et *Colin Campbell* pour la demanderesse.  
*J. C. B. Dans* et *Alexandra Brown* pour la défenderesse.

## PROCUREURS:

*Davies, Ward & Beck*, Toronto, pour la demanderesse.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse. **c**

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

LE JUGE MCNAIR: Dans la présente action et celle qui porte le n° de greffe T-2941-83, il s'agit d'appels qui ont été formés par la demanderesse contre les nouvelles cotisations concernant son revenu pour les années d'imposition 1978 et 1979 et qui, par consentement des parties, seront entendus et jugés d'après les mêmes éléments de preuve. **d**

La question à trancher en l'espèce est de savoir si l'entreprise de la contribuable durant son année d'imposition 1978 consistait à développer des radiographies médicales en vue de leur vente, ce qui en ferait alors une entreprise de fabrication et de transformation de marchandises destinées à la vente ou à la location au sens de l'alinéa 125.1(3)(b) 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; 1973-74, chap. 29, art. 1; 1977-78, chap. 1, art. 60)] et de la *Partie LII du Règlement de l'impôt sur le revenu* [C.R.C., chap. 945]. **f**

Dans le calcul de son impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 1978, la réclamante a demandé une déduction de 5 644 \$ à l'égard de ses bénéfices de fabrication et de transformation au Canada, conformément aux dispositions législatives applicables. Par avis de nouvelle cotisation en date du 31 août 1981, le ministre a refusé d'accorder la déduction. **i**

The basis of disallowance was simply that the plaintiff was not selling or leasing goods but rather was engaged in the business of rendering a service to the medical profession and their patients. The Minister assumed as a fact that the production of a tangible piece of property, that is, the X-ray film was merely incidental to the providing of the service and that the primary purpose of having the X-rays taken, and indeed the end result of the whole exercise, was the radiologist's diagnostic report based on his interpretation of the particular X-ray film or radiograph in question. The final assumption was that the radiograph remained the property of the X-ray laboratory and did not become the property of the patient or the radiologist.

Dr. James E. Mergelas and two other radiologist associates incorporated Dixie X-Ray Associates Limited as an Ontario corporation on June 27, 1977. The corporation has business premises in Mississauga, Etobicoke and Downsview and by its fiscal year end of June 30, 1978 had the equipment and staff necessary for processing and developing X-ray films or radiographs of patients for diagnostic purposes. The actual X-ray films were taken and developed in most cases by properly qualified technicians employed by the plaintiff corporation. The doctor radiologists only comes into the picture at the professional and diagnostic stage of interpretation of the X-ray film. He prepares a written report which is sent in most cases to the patient's referring physician. The fees for these professional and technical services are billed to OHIP in ninety per cent of the cases. The remaining ten per cent represent billings to chiropractors, insurance companies, U.S. citizens and other persons not covered by OHIP. This small category is billed by the plaintiff directly. In contrast, the OHIP billings go out on a computer card under the name of one of the radiologists. Both billings contain a column for a breakdown between the technical and professional components of the particular bill. The actual, average breakdown of fees is calculated by OHIP at 73% technical and 27% professional. On receipt of the OHIP billings, the radiologists retain the professional fees and pay over to the corporation the technical component portion. The situation is just the reverse with the corporate billings, the

Ce refus se fondait simplement sur le fait que la demanderesse ne vendait ni ne louait des marchandises mais fournissait plutôt un service aux médecins et à leurs patients. Le ministre a considéré que la production d'un bien tangible, c'est-à-dire la radiographie, était simplement accessoire à la prestation du service fourni et que le but premier de la prise des radiographies, et de fait le résultat final de toute l'opération, était le diagnostic rendu par le radiologiste et fondé sur son interprétation de la radiographie en question. Le ministre a présumé enfin que la radiographie demeurait la propriété du laboratoire de radiologie et ne devenait pas la propriété du patient ni celle du radiologiste.

Le Dr James E. Mergelas et deux autres radiologistes avec lesquels il était associé ont constitué la société Dixie X-Ray Associates Limited sous le régime de la loi de l'Ontario le 27 juin 1977. La société possède des locaux commerciaux à Mississauga, à Etobicoke et à Downsview et, à la fin de son année financière le 30 juin 1978, elle avait l'équipement et le personnel nécessaires au développement des radiographies des patients à des fins de diagnostic. Les radiographies elles-mêmes étaient prises et développées dans la plupart des cas par des techniciens dûment qualifiés à l'emploi de la société demanderesse. Le radiologiste intervient seulement à l'étape de l'interprétation de la radiographie aux fins du diagnostic. Il rédige un rapport écrit qui est envoyé dans la plupart des cas au médecin qui lui a adressé le patient. Les honoraires relatifs à ces services professionnels et techniques sont facturés à l'OHIP (Régime d'assurance-maladie de l'Ontario) dans quatre-vingt-dix pour cent des cas. Les dix pour cent qui restent représentent des factures destinées à des chiropraticiens, à des compagnies d'assurance, à des citoyens américains et à d'autres personnes qui ne bénéficient pas de l'OHIP. Les honoraires de cette catégorie-ci sont facturés directement par la demanderesse. Par opposition, les montants des factures destinées à l'OHIP sont entrés sur une carte d'ordinateur sous le nom de l'un des radiologistes. Dans les deux modes de facturation est prévue une colonne pour une répartition des frais entre l'élément technique et l'élément professionnel de la facture en question. La répartition moyenne réelle des honoraires est évaluée par

plaintiff keeps the technical fee and pays the professional fee component to the doctor entitled.

The radiographs or X-ray films are placed in a large manila envelope, marked with the patient's name and other identifying data, and are stored by the plaintiff corporation. They are not given to the patient or the referring physician but will be surrendered on request on the understanding that they are to be returned to the plaintiff. The period of storage varies, depending on the type of X-ray. X-ray films of the chest and those showing abnormal conditions are stored for five years. All others are stored for one year. At the end of the storage periods, the discarded X-ray films are sold by the plaintiff to another firm or corporation for silver recovery, followed by their total destruction, and the plaintiff is paid a monetary amount for the value of the recovered silver.

In the plaintiff's invoices for X-rays not covered by OHIP the billing terminology employed is "For Services Rendered". On the other hand, in the computer card billings to OHIP under the name and number of a radiologist the word "Fee" is employed. In the financial statements of the plaintiff the statement of income makes no reference to sales revenue or the expenditure costs thereof. Instead, the income is shown as fees, which is the largest item, followed by management fees, rentals and sundry or silver recovery. As to the business arrangement between the plaintiff corporation and the three radiologist partners, Dixie X-Ray does everything concerning the X-rays except the interpretation of the radiographs. This function is performed by the radiologists. The corporation charges them for the use of their office space. The professional component of all billings is paid to the medical partners who report it in their income tax returns. The corporation performs all the technical

l'OHIP à 73 % pour les services techniques et à 27 % pour les services professionnels. Sur réception des montants facturés à l'OHIP, les radiologistes retiennent les honoraires professionnels et versent à la société la part correspondant à l'élément technique. C'est exactement l'inverse qui se produit dans les cas où les montants facturés sont versés à la société: la demanderesse garde les honoraires techniques et verse les honoraires professionnels au médecin qui y a droit.

Les radiographies sont placées dans une grande enveloppe de papier manille portant le nom du patient et d'autres renseignements relatifs à son identité et sont conservées par la société demanderesse. Elles ne sont pas remises au patient ni au médecin qui l'a adressé au radiologiste concerné, mais elles seront remises sur demande à la condition d'être retournées à la demanderesse. La période de conservation varie en fonction du genre de radiographie. Les radiographies des voies respiratoires et celles qui montrent des anomalies sont conservées pendant cinq ans. Toutes les autres le sont pendant un an. À la fin de la période de conservation concernée, les radiographies à jeter sont vendues par la demanderesse à une autre compagnie pour la récupération de l'argent, étape qui est suivie de leur destruction totale, et la demanderesse reçoit une somme monétaire pour la valeur de l'argent récupéré.

Sur les factures de la demanderesse concernant les radiographies qui ne sont pas couvertes par l'OHIP figure l'expression "For Services Rendered" (Pour services rendus). Par contre, dans le cas de la facturation faite à l'intention de l'OHIP sur les cartes d'ordinateur, on emploie le mot "Fee" (Honoraires) sous le nom et le numéro du radiologiste. Dans les états financiers de la demanderesse, l'état des revenus ne mentionne nullement le revenu tiré des ventes ou les dépenses d'exploitation. Au lieu de cela, le revenu est indiqué sous le titre honoraires, qui est le poste le plus important, suivi des honoraires de gestion, des loyers et du divers ou de l'argent récupéré. Suivant l'entente commerciale intervenue entre la société demanderesse et les trois radiologistes associés, Dixie X-Ray s'occupe de tout en ce qui concerne les radiographies, à l'exception de leur interprétation. Cette tâche est effectuée par les radiologistes. La société leur fait payer l'utilisation de leur bureau.

functions and leaves the diagnostic professional work to the radiologists. The fees are allocated accordingly on the 73% to 27% ratio basis.

The crux of the case, as I see it, is whether the business carried on by the plaintiff during its 1978 taxation year constituted the "manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease" within the meaning of section 125.1 of the *Income Tax Act* and Part LII of the *Income Tax Regulations* so as to entitle the plaintiff to the deduction claimed from its manufacturing and processing profits. It is common ground that the amount of the deduction, if allowable, is \$5,644. The defendant has admitted that the developing of X-ray film is "processing" and that the end product resulting from the processing, namely, the X-ray film or radiograph is "a good". That being so, the real issue from the defendant's standpoint is whether the plaintiff's business activity amounts to the processing in Canada of goods for sale. There is no question of any leasing of goods.

Section 125.1 of the Act makes provision for a tax reduction on Canadian manufacturing and processing profits for the 1973 and subsequent taxation years and the statutory scheme contained therein may provide a tax credit. The calculation of Canadian manufacturing and processing profits is determined under a formula prescribed by Regulations 5200 to 5204 (Part LII).

Paragraph 125.1(3)(b) of the Act provides that "manufacturing or processing" does not include those business activities specifically described and enumerated in subparagraphs (i) to (x) thereof.

Regulation 5202 defines "qualified activities" to mean and include a number of business activities performed in Canada in connection with manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease (not including activities listed in subpara-

Pour toute facture, l'élément concernant les soins professionnels est versé au médecin associé concerné, qui l'indique dans sa déclaration d'impôt sur le revenu. La société s'acquitte de toutes les tâches techniques et laisse aux radiologistes la tâche d'établir les diagnostics. Les honoraires sont répartis dans la proportion de 73 % et de 27 %.

Le point crucial de l'affaire, ainsi que je le comprends, est de savoir si l'entreprise exploitée par la demanderesse durant son année d'imposition 1978 consistait en la «fabrication ou transformation au Canada de marchandises en vue de la vente ou de la location» au sens de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la Partie LII du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, de sorte que la demanderesse puisse profiter de la déduction demandée sur ses bénéfices de fabrication et de transformation. Il est admis de part et d'autre que le montant de la déduction, si celle-ci est admissible, est de 5 644 \$. La défenderesse a reconnu que le développement des radiographies est une «transformation» et que le produit final résultant du développement, à savoir la radiographie, est «une marchandise». Cela étant, la véritable question du point de vue de la défenderesse est de savoir si l'activité commerciale de la demanderesse équivaut à la transformation au Canada de marchandises en vue de leur vente. Il n'est nullement question de location de marchandises.

L'article 125.1 de la Loi prévoit une réduction d'impôt sur les bénéfices de fabrication et de transformation au Canada pour les années d'imposition 1973 et suivantes, et le régime législatif y contenu peut prévoir un crédit d'impôt. Le calcul des bénéfices de fabrication et de transformation au Canada est établi suivant une formule prévue par les articles 5200 à 5204 du Règlement (Partie LII).

L'alinéa 125.1(3)b) de la Loi dispose que la «fabrication ou transformation» ne comprend pas les activités commerciales décrites et énumérées expressément aux sous-alinéas (i) à (x) dudit article.

Selon l'article 5202 du Règlement, l'expression «activités admissibles» désigne un certain nombre d'activités commerciales exercées au Canada dans le cadre des opérations de fabrication ou de transformation au Canada de marchandises en vue de

graphs 125.1(3)(b)(i) to (ix) of the Act) and as not including certain others specified in paragraphs (d) to (i) of the definition of "qualified activities" in Regulation 5202. Paragraph (b) of Regulation 5202 reads as follows:

5202. . . .

"qualified activities" . . . .

(b) all other activities that are performed in Canada directly in connection with manufacturing or processing (not including the activities listed in subparagraphs 125.1(3)(b)(i) to (ix) of the Act) in Canada of goods for sale or lease, . . .

The gist of the plaintiff's contention is simply this: given the admissions by the defendant that the developing of X-ray film is a processing and that the film itself is a good, the transaction is one involving a sale of goods whereby the property in the radiographs passes to the patient as the person paying for them. It is argued that the real function of Dixie X-Ray is the production of the radiographs and nothing more by reason that the plaintiff is precluded by statutory enactment from practising medicine. The diagnostic function of interpreting the X-ray films or radiographs is necessarily left to the radiologist doctors. The plaintiff's practice of retaining the X-ray films for a time and not handing them over to the patients does not derogate from the fact that the property in them has passed to the patients. As to the ultimate disposition of the X-ray films and monetary compensation to the plaintiff for the residual silver recovery, the contention is that any property in them at that time must be taken to have been abandoned by the patients. In summary, it is the plaintiff's submission that it was carrying on at the material time an active business involving the processing of goods for sale with the result that it is entitled to the deduction claimed pursuant to section 125.1 of the Act and the relevant regulations thereunder. Counsel for the plaintiff relies strongly on the recent case of *Halliburton Services Ltd. v. The Queen* (1985), 85 DTC 5336 (F.C.T.D.).

leur vente ou de leur location (à l'exception des activités énumérées aux sous-alinéas 125.1(3)b)(i) à (ix) de la Loi) mais ne comprend pas certaines autres activités mentionnées aux alinéas d) à i) [de la définition de «activités admissibles» à l'article 5202] du Règlement. L'alinéa b) de l'article 5202 du Règlement est ainsi libellé:

5202. . . .

b «activités admissibles» . . .

b) toutes les autres activités qui sont exercées au Canada directement dans le cadre des opérations de fabrication ou de transformation au Canada (à l'exception des activités énumérées aux sous-alinéas 125.1(3)b)(i) à (ix) de la Loi) de marchandises en vue de leur vente ou de leur location à bail, . . .

Le point principal de l'allégation de la demanderesse est simplement le suivant: vu que la défenderesse admet que le développement des radiographies constitue une opération de transformation et que les radiographies elles-mêmes sont des marchandises, il s'agit d'une transaction comportant une vente de marchandises par laquelle la propriété des radiographies est transférée au patient en tant que personne qui paie pour elles. Il est allégué que la tâche véritable de Dixie X-Ray est de produire des radiographies et rien de plus, étant donné que la loi l'empêche de pratiquer la médecine. Le soin d'établir les radiodiagnosics est nécessairement laissé aux médecins radiologistes. La pratique de la demanderesse qui consiste à garder les radiographies pendant un certain temps et à ne pas les remettre aux patients n'enlève rien au fait que le droit de propriété sur ces radiographies a été transféré aux patients. En ce qui concerne la cession définitive des radiographies et la rémunération versée à la demanderesse pour le recouvrement des résidus d'argent, celle-ci prétend qu'il faut considérer que les patients ont renoncé à ce moment-là à tout droit de propriété sur les radiographies. En résumé, la demanderesse soutient que, à l'époque concernée, elle exploitait activement une entreprise comportant la transformation de marchandises en vue de leur vente, de sorte qu'elle a droit à la déduction demandée conformément à l'article 125.1 de la Loi et aux dispositions applicables du Règlement. Les avocats de la demanderesse s'appuient fortement sur l'affaire récente *Halliburton Services Ltd. c. La Reine* (1985), 85 DTC 5336 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

The Minister's basic factual assumptions have already been touched on. Essentially, the defendant's position is that there was no substratum of agreement or *consensus ad idem* between Dixie X-Ray and the patient for the sale of the X-ray film as a good or chattel. The point is pressed that there is no evidence of any contract between the plaintiff and the individual patient with respect to the passing of title in the X-ray film itself. The alternative submission is made that even if it should be found that the title in the X-ray film passes from the plaintiff to the patient or someone else then the contract is one for the supply of services to which the passing of property in the radiograph, if any, is merely ancillary or incidental. It is argued that the weight of evidence leads irresistibly to the conclusion that the relationship between the plaintiff and a patient connotes a contract for services in which the key feature from the patient's standpoint is the radiological diagnosis.

As for the *Halliburton Services* case, it is the defendant's position that the case must be confined to its particular facts and should not be taken as authority for the general proposition that there is no need to draw any distinction between contracts for the sale of goods and contracts for services, labour and material in determining the applicability of section 125.1 of the *Income Tax Act* with respect to deductions for Canadian manufacturing and processing profits.

A brief review of the relevant authorities would be in order.

*Crown Tire Service Ltd. v. The Queen*, [1984] 2 F.C. 219; (1983), 83 DTC 5426 (T.D.); affg. (1981), 81 DTC 931 (T.R.B.), held that the retreading of customers' tires by a taxpayer corporation engaged in the tire retreading business did not constitute manufacturing or processing for sale or lease within the meaning of section 125.1. In alluding to the distinction between the situation of work being done to a tire casing owned by the customer throughout and those cases where the customer had never previously owned any part of the end product, Mr. Justice Strayer made this statement at pages 225 F.C.; 5429 DTC:

On a déjà effleuré les principaux faits présumés par le ministre. La défenderesse soutient essentiellement qu'il n'y avait pas d'entente de base ou de *consensus ad idem* entre Dixie X-Ray et le patient pour la vente de la radiographie en tant que marchandise ou bien mobilier. Elle insiste sur le fait que rien ne prouve l'existence d'un contrat entre la demanderesse et le patient lui-même en ce qui concerne le transfert du titre de propriété sur la radiographie elle-même. Elle prétend en outre que, advenant même la preuve que le titre de propriété sur la radiographie soit passé de la demanderesse au patient ou à quelqu'un d'autre, il s'agirait alors d'un contrat de fourniture de services auquel le transfert de propriété sur la radiographie, le cas échéant, est tout simplement accessoire. Il est allégué que la preuve porte irrésistiblement à conclure que le rapport existant entre la demanderesse et le patient dénote l'existence d'un contrat de louage de services dont la principale caractéristique est, du point de vue du patient, le radiodiagnostic.

La défenderesse soutient que l'affaire *Halliburton Services* est un cas d'espèce et qu'il ne faut pas la considérer comme venant appuyer la proposition générale selon laquelle il n'y a pas lieu d'établir de distinction entre les contrats de vente de biens et les contrats de louage de services et de fourniture de matériaux pour déterminer si l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'applique en ce qui concerne les déductions relatives aux bénéfices de fabrication et de transformation au Canada.

Un bref examen de la jurisprudence applicable serait tout indiqué.

Dans l'affaire *Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*, [1984] 2 C.F. 219; (1983), 83 DTC 5426 (1<sup>re</sup> inst.); confirmant (1981), 81 DTC 931 (C.R.I.), la Cour a jugé que le rechapage de pneus effectué par une société contribuable spécialisée dans ce domaine n'avait rien à voir avec la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location au sens de l'article 125.1. En faisant allusion à la distinction qui existe entre le cas où le travail est effectué sur la carcasse d'un pneu qui ne cesse pas d'appartenir au client et les décisions où le client n'avait jamais auparavant été propriétaire d'aucune partie du produit final, le juge Strayer a déclaré, aux pages 225 C.F.; 5429 DTC:

... 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 learned Judge applied a general principle of *Benjamin's Sale of Goods* to reach his conclusion that the contracts with respect to the retreaded tires were contracts for work and materials and not contracts for the sale of goods.

*MDS Health Group Ltd. v. R.*, [1980] 1 F.C. 511; (1979), 79 DTC 5279 (T.D.) held that reports produced by medical laboratories of the taxpayer engaged in the analysis of specimens of human tissue and secretions, upon request by medical doctors, did not constitute the manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease within the meaning of section 125.1 of the *Income Tax Act* so as to qualify for any deduction thereunder.

Gibson J., stated the rationale at pages 516-517 F.C.; 5282 DTC:

In this case, the quality of the contents of the report produced by the plaintiff's various laboratories is the only thing of value. It is not an end product of the specimens after analysis in the sense required by the Act and Regulations, namely, goods as contemplated and within the meaning of section 125.1 of the *Income Tax Act* and Regulation 5200. The analysis of the specimens ends in nothing that can become the subject of a sale. Although after the analysis reports are prepared and such reports contain valuable information, such reports are not "goods" contemplated and meant in the context of the words "manufacturing or processing in Canada of goods for sale" in section 125.1 of the Act.

*Canadian Wirevision Ltd. v. R.*, [1979] 2 F.C. 164; 79 DTC 5101 (C.A.); affg. [1978] 2 F.C. 577; 78 DTC 6113 (T.D.), held that the reception and distribution of radio and television signals by a cablevision company to its customers did not constitute the manufacturing or processing of goods for sale within the meaning of section 125.1 on the ground that the signals were not "goods" within the common parlance usage of merchandise or wares or tangible movable property. Even if that conclusion were wrong, the Court was still of the view that the taxpayer could not succeed because it did not sell signals to its subscribers. Moreover, the text of the contract with subscribers referred

... 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.

<sup>a</sup> Le juge a appliqué un principe général énoncé dans *Benjamin's Sale of Goods* pour arriver à sa conclusion selon laquelle les contrats concernant les pneus rechapés constituaient des contrats de louage de services et de fourniture de matériaux et non pas des contrats de vente de marchandises.

<sup>b</sup> Dans l'affaire *MDS Health Group Ltd. c. R.*, [1980] 1 C.F. 511; (1979), 79 DTC 5279 (1<sup>re</sup> inst.), la Cour a décidé que la production de rapports par les laboratoires médicaux de la contribuable qui s'occupaient de l'analyse de spécimens de sécrétions et de tissus humains, à la demande de médecins, ne constituait pas de la fabrication ou de la transformation au Canada de marchandises en vue de la vente ou de la location au sens de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de façon à permettre à ladite contribuable d'obtenir une déduction à cet égard.

<sup>c</sup> Voici le raisonnement du juge Gibson, qui figure aux pages 516 et 517 C.F.; 5282 DTC:

<sup>d</sup> En l'espèce, la qualité du contenu des rapports émanant des laboratoires de la demanderesse est le seul élément de valeur. Il n'y a aucun produit fini dérivant des spécimens après analyse au sens où l'entendent la Loi et les Règlements, c'est-à-dire des «articles» au sens de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du Règlement 5200. Rien ne ressort de l'analyse des spécimens qui puisse être vendu. Bien que les rapports d'analyse contiennent des renseignements valables, ils ne constituent pas des «articles» au sens de l'expression «fabrication ou ... transformation au Canada d'articles destinés à la vente», qui figure à l'article 125.1 de la Loi.

<sup>e</sup> Dans l'affaire *Canadian Wirevision Ltd. c. R.*, [1979] 2 C.F. 164; 79 DTC 5101 (C.A.); confirmant [1978] 2 C.F. 577; 78 DTC 6113 (1<sup>re</sup> inst.), la Cour a statué que la réception et la transmission de signaux de radio et de télévision par une compagnie de câblodistribution pour ses clients ne consistaient pas en la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente au sens de l'article 125.1 pour le motif que les signaux ne constituaient pas des «marchandises» au sens ordinaire de produits, articles ou biens meubles tangibles. Même si cette conclusion était erronée, la Cour était encore d'avis que la contribuable ne pouvait pas obtenir gain de cause parce qu'elle ne vendait

not to the sale of goods but to the supply of services.

In *Tenneco Canada Inc. v. Canada*, [1988] 2 F.C. 3 (T.D.), Dubé J. held that the replacement or repair of customers' exhaust components by Speedy Muffler was not a manufacturing or processing of goods for sale within the meaning of section 125.1 of the Act but rather was essentially a contract for services whereby the ownership of any muffler components passed to the customers by accession.

In *Halliburton Services Ltd. v. The Queen* (1985), 85 DTC 5336 (F.C.T.D.), the taxpayer claimed a deduction under paragraph 125.1(3)(b) in respect of the profits arising from the manufacturing or processing of goods for sale. In addition to providing services related to the drilling of oil and gas wells, the taxpayer also provided a related specialized product for its customers. The Court held that the profits received from the processing of the specialized product could be treated as manufacturing or processing profit within the meaning of paragraph 125.1(3)(b) on the ground that the specialized product in question was sold to customers. The Court could not find on the particular facts of the case that the service aspect of the taxpayer's business activity was more important than the production of the specialized product required in connection therewith.

Madam Justice Reed made this statement at page 5338:

... I do not find that the wording [s. 125.1(3)(b)] clearly requires a distinction to be made between profits arising out of a sale of goods and profits arising out of the sale of a good when that good is part of a larger contract including services and labour as well.

If that statement is meant to stand for a general proposition that the words "manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease" employed in paragraphs 125.1(3)(a) and 125.1(3)(b) of the Act and Regulation 5202 preclude the drawing of any distinction in every case

pas de signaux à ses abonnés. De plus, le texte du contrat passé avec les abonnés ne faisait pas état d'une vente de marchandises mais d'une prestation de services.

<sup>a</sup> Dans l'affaire *Tenneco Canada Inc. c. Canada*, [1988] 2 C.F. 3 (1<sup>re</sup> inst.), le juge Dubé a décidé que le remplacement ou la réparation, par Speedy Muffler, de pièces du système d'échappement pour ses clients ne constituait pas de la fabrication ou de la transformation de marchandises au sens de l'article 125.1 de la Loi mais constituait plutôt essentiellement un contrat de louage de services par lequel des pièces du système d'échappement sont devenues la propriété des clients par voie d'accession.

<sup>b</sup> Dans l'affaire *Halliburton Services Ltd. c. La Reine* (1985), 85 DTC 5336 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), la contribuable réclamait une déduction en vertu de l'alinéa 125.1(3)(b) relativement aux bénéfices provenant de la fabrication ou de la transformation de marchandises en vue de la vente. En plus de fournir des services reliés au forage de puits de pétrole et de gaz, la contribuable fournissait un produit spécialisé connexe à l'intention de ses clients. Le tribunal a jugé que les bénéfices tirés de la transformation du produit spécialisé pouvaient être traités comme des bénéfices de fabrication ou de transformation au sens de l'alinéa 125.1(3)(b) pour le motif que le produit spécialisé en question était vendu aux clients. Le tribunal n'a pas pu conclure à partir des faits particuliers de l'espèce que le volet «service» des activités commerciales de la contribuable était plus important que la production du produit spécialisé qui était requis en liaison avec lui.

Madame le juge Reed a affirmé, à la page 5338:

<sup>c</sup> ... je ne suis pas d'avis que le texte [l'alinéa 125.1(3)(b)] exige clairement que l'on fasse une distinction entre les bénéfices qui découlent de la vente de marchandises et les bénéfices qui découlent de la vente d'une marchandise lorsque celle-ci fait partie d'un contrat plus étendu qui comprend également les services et la main-d'œuvre.

<sup>d</sup> Si ce passage est censé signifier généralement que les mots "fabrication ou transformation au Canada de marchandises en vue de la vente ou de la location" utilisés aux alinéas 125.1(3)(a) et 125.1(3)(b) de la Loi et à l'article 5202 du Règlement empêchent d'établir une distinction dans

between contracts for the sale of goods and contracts for work and materials or the supply of services then I must, with respect, disagree. Rather, it is my opinion that the words "goods for sale or lease" were clearly intended by Parliament to have meaning and function in terms of common mercantile or legal usage for the purpose of giving greater exactitude to the particular phraseology employed, which may in many cases necessitate making a distinction between a contract for the sale of goods and a contract for the supply of services. Essentially, this is the same view expressed by Strayer J., in *Crown Tire Service Ltd. v. The Queen, supra*.

The test for determining whether a contract is one for the sale of goods or for the supply of services is to ask the question: What is the substance of the contract? If the substance of the contract is the production of something to be sold and the transference of property therein to a buyer then the contract is a sale of goods. But if the real substance of the contract is the skill and labour of the supplier in the performance of work for another then that is a contract for work and labour, notwithstanding that property in some materials may pass under the contract as accessory thereto. See Atiyah, *The Sale of Goods*, 7th ed., pages 23-24; *Robinson v. Graves*, [1935] 1 K.B. 579 (C.A.) per Greer L.J., at page 587; and *Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co.* (1920), 51 D.L.R. 519 (Man. C.A.).

G. H. L. Fridman, *Sale of Goods in Canada*, (3rd ed.), agreeing that the better Canadian view was consonant with what the English Court of Appeal decided in *Robinson v. Graves*, states at page 22 as follows:

... if the primary object of the contract is the transference of property in something which was not originally the property of the "buyer", the contract will be one of sale of goods, but if the primary purpose of the parties is the performance of certain work, or the provision of services, incidentally to which property in goods is to pass from one party to the other, the contract will not be one of sale of goods.

Dr. James E. Mergelas was the plaintiff's principal witness. He testified that the relationship be-

chaque cas entre les contrats de vente de marchandises et les contrats de louage d'ouvrage et de fourniture de matériaux ou de prestation de services, je dois alors en toute déférence indiquer mon désaccord. Je suis plutôt d'avis que le législateur voulait manifestement que les mots «marchandises en vue de la vente ou de la location» soient utilisés dans leur sens commercial ou juridique ordinaire afin de donner plus de précision au libellé employé, qui, dans certains cas, peut nécessiter une distinction entre un contrat de vente de marchandises et un contrat de prestation de services. C'est essentiellement la même opinion que celle exprimée par la juge Strayer dans la décision *Crown Tire Service Ltd. c. La Reine*, précitée.

Le critère pour déterminer s'il s'agit d'un contrat de vente de marchandises ou d'un contrat de prestation de services consiste à se poser la question suivante: quelle est l'essence du contrat? Si c'est la production de quelque chose en vue de sa vente ainsi que le transfert, à un acheteur, de la propriété de cette chose, il s'agit alors d'un contrat de vente de marchandises. Mais si l'essence même du contrat est le savoir-faire et la main-d'œuvre que le fournisseur fait entrer dans l'exécution d'un travail pour quelqu'un d'autre, il s'agit alors d'un contrat de louage d'ouvrage et de main-d'œuvre, bien qu'il puisse y avoir, à titre accessoire, transfert de propriété de certains matériaux. Voir Atiyah, *The Sale of Goods*, 7th ed., pages 23 et 24; *Robinson v. Graves*, [1935] 1 K.B. 579 (C.A.), le lord juge Greer, à la page 587; et *Sterling Engine Works v. Red Deer Lumber Co.* (1920), 51 D.L.R. 519 (C.A. Man.).

Dans son ouvrage intitulé *Sale of Goods in Canada* (3rd ed.), G. H. L. Fridman, qui est d'accord que l'opinion majoritaire au Canada était en harmonie avec ce que la Cour d'appel d'Angleterre a décidé dans l'arrêt *Robinson v. Graves*, déclare ce qui suit, à la page 22:

[TRADUCTION] ... si le contrat a pour principal objet de transférer la propriété de quelque chose qui à l'origine n'était pas la propriété de l'«acheteur», il s'agira d'un contrat de vente de marchandises, mais si les parties recherchent principalement l'exécution d'un certain ouvrage, ou la prestation de services, et si accessoirement la propriété des marchandises devait passer d'une partie à l'autre, il ne s'agira pas alors d'un contrat de vente de marchandises.

Le Dr James E. Mergelas était le témoin principal de la demanderesse. Il a témoigné qu'il existait

tween the radiologist partners and Dixie X-Ray was a business relationship. The corporation charges the medical partners for the use of office space and they in turn charge the corporation for the use of the X-ray equipment. He went on to outline the plaintiff's normal procedure on patient referrals.

On arrival at the plaintiff's premises, the referred patient is interviewed by the receptionist, who records the relevant patient information, including the OHIP number. The patient is taken to a changing room and required to disrobe to the extent necessary for taking the X-ray. The patient is then brought into the X-ray room where a qualified technologist takes the appropriate X-ray film and has the patient wait while the film is developed in a processor. The developed radiograph is then marked and identified and put into a manila envelope to await the interpretation and report of the radiologist, which is required in the vast majority of cases. The evidence of Dr. Mergelas is quite explicit that the plaintiff at no time volunteers to the patient that the property in the radiograph is his for the taking and that it is only if the patient asks on his own initiative that he is told he may have it. The evidence is also clear that the billing terminology employed in all invoices of the plaintiff is that of "fees for services rendered".

Counsel for the plaintiff fairly and frankly admitted during the course of his argument that the patient is referred by his or her attending physician to Dr. Mergelas or one of his medical partners for a diagnostic report of the radiograph based on the attending physician's belief in the professional skill and competence of the radiologists rather than on the capability of Dixie X-Ray to properly process the X-ray film. Conceding the importance of the diagnostic report itself, he suggests that this is indicative of the fact that the referral is to the medical partners and that it is they who sub-contract the technical processing and

des relations d'affaires entre les radiologistes associés et Dixie X-Ray. La compagnie fait payer aux médecins associés l'utilisation des bureaux et ceux-ci, à leur tour, font payer à la compagnie l'utilisation du matériel de radiographie. Il a par la suite exposé les grandes lignes de la procédure normalement suivie en ce qui concerne les patients qui sont adressés aux radiologistes par d'autres médecins.

À son arrivée dans les locaux de la demanderesse, le patient en question est interrogé par la réceptionniste, qui consigne les renseignements pertinents concernant le patient, dont le numéro d'OHIP. Le patient est ensuite dirigé vers une salle de déshabillage et prié de se dévêtir dans la mesure requise pour la prise des radiographies. Le patient est alors conduit dans la salle de radiographie où un technicien qualifié prend les radiographies appropriées et fait ensuite attendre le patient pendant leur développement dans un appareil à cet effet. Une fois développées, les radiographies sont alors marquées, identifiées et placées dans une enveloppe de papier manille, en attendant que le radiologiste en fasse l'interprétation et fournisse son rapport, étape qui est requise dans la grande majorité des cas. Le témoignage du Dr Mergelas est tout à fait explicite sur le fait que la demanderesse n'informe jamais spontanément le patient que les radiographies lui appartiennent et qu'il peut les emporter, mais que c'est seulement si le patient le demande de lui-même qu'on lui fait savoir qu'il peut les obtenir. Il ressort clairement aussi de la preuve que c'est bien la formule «*fees for services rendered*» (honoraires pour services rendus) qui figure sur toutes les factures de la demanderesse.

L'avocat de la demanderesse a admis franchement au cours de sa plaidoirie que le patient est adressé par son médecin traitant au Dr Mergelas ou à l'un de ses associés en vue d'obtenir un radiodiagnostic fondé sur la confiance que le médecin traitant a dans la compétence professionnelle des radiologistes plutôt que sur la capacité de Dixie X-Ray de développer comme il faut les radiographies. Reconnaissant l'importance du radiodiagnostic lui-même, il laisse supposer que cela indique que les patients sont adressés aux médecins associés et que ce sont ces derniers qui confient à la demanderesse la sous-traitance du

development of the X-ray films to the plaintiff. I quite agree and indeed find that the evidence in its entirety points to no other logical conclusion than that all patient referrals in the first instance are to the medical partners by reason of their professional reputation in providing X-ray films of good quality and their skill and expertise in radiological diagnosis. This is what forms the basis of any contractual relationship vis-à-vis the patients and what happens thereafter as to the passing of any property in the radiograph itself is, in my view, of relatively secondary importance. In short, it is my opinion that the substance of the contract is the provision of services in which the passing of any property in the X-ray films is merely ancillary or incidental thereto, and that the contract is not one for the sale of goods *per se*. I am further of the opinion that the technological processing of the X-ray films by the plaintiff is but part of its overall function of providing service to the medical profession and their patients from which it follows that no essential differentiation can be made between the vast majority of cases where a diagnostic report is the end result of the whole process and those ten per cent of cases where the radiographs are delivered to others without any written report by a radiologist. Moreover, it is not without significance, in my view, that the definition of "qualified activities" in paragraph (b) of Regulation 5202 makes specific reference to activities performed in Canada "directly in connection with manufacturing or processing ... in Canada of goods for sale or lease". (My underlining.)

I find therefore that the plaintiff has failed to demolish the factual assumptions forming the basis of the Minister's assessment with respect to the plaintiff's 1978 taxation year. In my opinion the plaintiff has not proven on the balance of probability that its business constitutes the processing of goods for sale within the meaning of section 125.1 of the *Income Tax Act* and Regulations 5200 and 5202. It goes without saying that the selfsame reasoning and result pertains to the other case tried herewith (T-2941-83).

For these reasons, the plaintiff's action by way of appeal is dismissed with costs.

développement technique des radiographies. Je suis entièrement d'accord et je crois en effet que dans l'ensemble le témoignage ne mène à aucune autre conclusion logique que celle selon laquelle tous les patients sont en premier lieu adressés aux médecins associés à cause de la réputation qu'ils ont, sur le plan professionnel, de fournir des radiographies de bonne qualité et à cause aussi de leur compétence et de leur expérience en matière de radiodiagnostic. Voilà ce qui constitue le fondement des relations d'affaires avec les patients, et ce qui se produit par la suite quant au transfert de tout droit de propriété sur les radiographies elles-mêmes est, à mon avis, d'importance assez secondaire. En résumé, j'estime que l'essence du contrat est la prestation de services, dans le cadre de laquelle le transfert de propriété des radiographies est simplement accessoire, et qu'il ne s'agit pas en soi d'un contrat de vente de marchandises. J'estime de plus que le développement des radiographies sur le plan technique par la demanderesse fait seulement partie de son rôle général qui est de fournir un service aux médecins et à leurs patients, d'où il s'ensuit qu'on ne peut pas faire de distinction essentielle entre la grande majorité des cas où le radiodiagnostic est le résultat final de tout le processus et les dix pour cent des cas où les radiographies sont remises à d'autres sans qu'un radiologiste ne présente de rapport écrit. De plus, il n'est pas sans importance, à mon avis, que la définition de l'expression «activités admissibles» figurant à l'alinéa b) de l'article 5202 du Règlement renvoie précisément aux activités exercées au Canada «directement dans le cadre des opérations de fabrication ou de transformation au Canada ... de marchandises en vue de leur vente ou de leur location à bail». (C'est moi qui souligne.)

Je conclus donc que la demanderesse n'a pas renversé les présomptions de fait servant de fondement à la cotisation du ministre pour ce qui concerne son année d'imposition 1978. J'estime que la demanderesse n'a pas prouvé selon la prépondérance des probabilités que son entreprise fait le développement de marchandises en vue de leur vente au sens de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et des articles 5200 et 5202 du Règlement. Il va sans dire que le même raisonnement et la même décision s'appliquent à l'autre affaire (T-2941-83) jugée en même temps que la présente.

Pour ces motifs, l'action de la demanderesse présentée par voie d'appel est rejetée avec dépens.