

T-1661-78

T-1661-78

**Controlled Foods Corporation Limited (Plaintiff)****Controlled Foods Corporation Limited (Demanderesse)**

v.

a c.

**The Queen (Defendant)****La Reine (Défenderesse)**

Trial Division, Gibson J.—Vancouver, March 8, 9; Ottawa, May 10, 1979.

Division de première instance, le juge Gibson—  
b Vancouver, les 8 et 9 mars; Ottawa, le 10 mai 1979.

*Excise tax — “Manufacturer” or “producer” — Restaurant owner claiming exemption from sales tax imposed by s. 27 of the Excise Tax Act on ground that it is a “manufacturer” or “producer” of meals and drinks served to its customers — Whether or not plaintiff a “manufacturer” or “producer” — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 27, 29, Schedule III, s. 1(a)(i),(b),(c).*

*Taxe d'accise — «Fabricant» ou «producteur» — La propriétaire de restaurants conclut à l'exemption de la taxe de vente imposée par l'art. 27 de la Loi sur la taxe d'accise du fait qu'elle est un «fabricant» ou «producteur» des repas et boissons servis à ses clients — Il échet d'examiner si la demanderesse est un «fabricant» ou «producteur» — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, c. E-13, art. 27, 29, annexe III, art. 1a)(i),(b),(c).*

Plaintiff, a restaurant operator, claims that in using equipment in the operation of its restaurant for producing meals and drinks served to customers, it was and is a “manufacturer” or “producer” within the meaning of section 27 of the *Excise Tax Act*. It is contended that this machinery was purchased by plaintiff as a “manufacturer” or “producer” for the purposes of and within the meaning of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act* and that plaintiff consequently was entitled to an exemption of consumption or sales tax which otherwise would be imposed by section 27 of the *Excise Tax Act*. The issue to be decided is whether or not plaintiff is a “manufacturer” or “producer”.

d La demanderesse, qui exploite des restaurants, soutient que par l'emploi de l'équipement en cause pour produire dans son établissement des repas et des boissons servis à ses clients, elle était et est encore un «fabricant» ou «producteur» au sens de l'article 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*. A ses dires, c'est à titre de «fabricant» ou «producteur» aux fins et au sens de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise* qu'elle e a acheté cet équipement, ce qui lui donne droit à l'exemption de la taxe de vente ou de consommation que prévoit l'article 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Il échet d'examiner si la demanderesse est un «fabricant» ou «producteur».

*Held*, the appeal is dismissed. After considering the authorities and the whole of the evidence, and using commercial usage as a guide and confined to the facts of this appeal, what has been done and is done by Controlled Foods to the raw materials it uses in the treatments and processes employing the subject machinery, apparatus and equipment would not in fact and generally would not be recognized as constituting the “manufacture or production of goods”, and further Controlled Foods would not be considered and would not be generally recognized as a “manufacturer” or “producer” within the meaning of the *Excise Tax Act*, especially Schedule III thereto.

f *Arrêt*: l'appel est rejeté. A la lumière de la jurisprudence en la matière, de l'ensemble de la preuve administrée, et des usages commerciaux dans la mesure où ils se rapportent aux faits de la cause, la Cour estime que les opérations que Controlled Foods fait subir aux matières premières qu'elle traite et transforme à l'aide de l'équipement en cause ne sauraient constituer la «fabrication ou la production de marchandises» et qu'elle ne saurait être considérée comme un «fabricant» ou g «producteur» au sens de la *Loi sur la taxe d'accise* et, en particulier, de son annexe III.

APPEAL.

h APPEL.

COUNSEL:

AVOCATS:

*M. R. V. Storrow and D. Morley* for plaintiff.*M. R. V. Storrow et D. Morley* pour la demanderesse.*W. Scarth* for defendant.i *W. Scarth* pour la défenderesse.

SOLICITORS:

PROCUREURS:

*Davis & Company*, Vancouver, for plaintiff.*Davis & Company*, Vancouver, pour la demanderesse.*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.j *Le sous-procureur général du Canada* pour la défenderesse.

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

GIBSON J.: Controlled Foods Corporation Limited operates restaurants in the Provinces of British Columbia, Alberta, Saskatchewan and Ontario and so the same issue as arises in this appeal would arise in respect to all their restaurants.

In this appeal, Controlled Foods claims that in operating its restaurant in Richmond, British Columbia, it is a "manufacturer" or "producer" of meals, beverages and drinks and therefore is entitled to certain exemptions from consumption or sales tax exigible under section 27 of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, as amended on:

1. machinery and apparatus purchased by Controlled Foods to the extent that such is used directly in the manufacture and production of meals, beverages and drinks as provided by subparagraph 1(a)(i) of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act*;

2. equipment purchased by Controlled Foods for use by it in carrying refuse or waste from machinery and apparatus used by them directly in the manufacture or production of meals, beverages and drinks as provided by paragraph 1(c) of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act*;

3. equipment purchased by Controlled Foods for use by it in exhausting dust and noxious fumes produced by the manufacturing or production of prepared meals, beverages and drinks as provided by paragraph 1(c) of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act*; and

4. safety devices and equipment purchased by Controlled Foods for use by it in the prevention of accidents in the manufacture or production of meals, beverages and drinks as provided by paragraph 1(d) of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act*.

Section 27(1)(a)(i) of the Act provides as follows:

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

LE JUGE GIBSON: Controlled Foods Corporation Limited exploite des restaurants en Colombie-Britannique, en Alberta, en Saskatchewan et en Ontario. La question qui nous occupe pourrait tout aussi bien se poser à l'égard de tous ses autres restaurants.

Controlled Foods prétend en l'espèce qu'en exploitant son restaurant à Richmond (Colombie-Britannique), elle est un «fabricant» ou un «producteur» de repas, de boissons et de breuvages et qu'en conséquence, elle a le droit d'être exemptée de la taxe de consommation ou de vente exigible en vertu de l'article 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13, dans sa forme modifiée, relativement:

1. aux machines et aux appareils qu'elle a achetés, dans la mesure où ceux-ci sont utilisés directement dans la fabrication ou la production de repas, de boissons et de breuvages, comme le prévoit le sous-alinéa 1a)(i) de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*;

2. au matériel qu'elle a acheté et qui est destiné à être utilisé par elle pour le transport des déchets ou des rebuts des machines et appareils qu'elle utilise directement pour la fabrication ou la production de repas, de boissons et de breuvages, tel que le prévoit l'alinéa 1c) de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*;

3. au matériel qu'elle a acheté, et qui est destiné à être utilisé par elle pour aspirer la poussière ou les émanations nocives produites par la fabrication ou la production de repas, de boissons et de breuvages préparés, tel que le prévoit l'alinéa 1c) de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*; et

4. aux dispositifs et matériels de sécurité qu'elle a achetés et qui sont destinés à être utilisés par elle pour la prévention des accidents dans la fabrication ou la production de repas, de boissons et de breuvages, conformément à l'alinéa 1d) de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*.

L'article 27(1)(a)(i) de la Loi prévoit ce qui suit:

27. (1) There shall be imposed, levied and collected a consumption or sales tax of twelve per cent on the sale price of all goods

(a) produced or manufactured in Canada

(i) payable, in any case other than a case mentioned in subparagraph (ii), by the producer or manufacturer at the time when the goods are delivered to the purchaser or at the time when the property in the goods passes, whichever is the earlier, . . .

Section 29(1) of the *Excise Tax Act* provides for certain exemptions from the tax exigible and reads as follows:

29. (1) The tax imposed by section 27 does not apply to the sale or importation of the articles mentioned in Schedule III.

Schedule III at section 1(a)(i),(b),(c) and (d) reads as follows:

1. All the following:

(a) machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in

(i) the manufacture or production of goods,

(b) machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the detection, measurement, prevention, treatment, reduction or removal of pollutants to water, soil or air attributable to the manufacture or production of goods;

(c) equipment sold to or imported by manufacturers or producers for use by them in carrying refuse or waste from machinery and apparatus used by them directly in the manufacture or production of goods or for use by them for exhausting dust and noxious fumes produced by their manufacturing or producing operations;

(d) safety devices and equipment sold to or imported by manufacturers or producers for use by them in the prevention of accidents in the manufacture or production of goods;

The issue in this action arose in this way: Controlled Foods in the year 1976 constructed and equipped and opened and commenced to operate a restaurant in Richmond, British Columbia (one of a chain of similar restaurants so opened and operated by it) which (like the others it operates) it calls "The Corkscrew", and purchased for use in the operation of this restaurant, certain machinery, apparatus and equipment which it has used continuously since then. Controlled Foods thereupon claimed that in using this certain machinery, apparatus and equipment in the operation of this

27. (1) Est imposée, prélevée et perçue une taxe de consommation ou de vente de douze pour cent sur le prix de vente de toutes marchandises,

a) produites ou fabriquées au Canada,

(i) payable, dans tout cas autre que celui mentionné au sous-alinéa (ii), par le producteur ou fabricant à l'époque où les marchandises sont livrées à l'acheteur ou à l'époque où la propriété des marchandises est transmise, en choisissant celle de ces dates qui est antérieure à l'autre, . . .

L'article 29(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* prévoit certaines exemptions:

29. (1) La taxe imposée par l'article 27 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des articles mentionnés à l'annexe III.

L'article 1a)(i)b),c) et d) de l'annexe III se lit comme suit:

1. Tous les articles suivants:

a) les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux pour être utilisés par eux directement dans

(i) la fabrication ou la production de marchandises,

b) les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être directement utilisés par eux pour la détection, la mesure, le traitement, la réduction ou l'élimination des polluants de l'eau, du sol ou de l'air qui sont attribuables à la fabrication ou la production de marchandises, ou pour la prévention de la pollution qu'ils causent;

c) le matériel vendu aux fabricants ou aux producteurs ou importé par eux et destiné à être utilisé par eux pour le transport des déchets ou des rebuts des machines et appareils qu'ils utilisent directement pour la fabrication ou la production de marchandises ou destiné à être utilisé par eux pour aspirer la poussière ou les émanations nocives produites par leurs opérations de fabrication ou de production;

d) les dispositifs et matériels de sécurité vendus à des fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux pour la prévention des accidents dans la fabrication ou la production de marchandises;

Le litige en l'espèce a pris naissance de la façon suivante: au cours de l'année 1976, Controlled Foods a construit, équipé, ouvert et commencé à exploiter un restaurant à Richmond (Colombie-Britannique) (l'un d'une chaîne de restaurants semblables) et appelé «The Corkscrew» (à l'instar de ses autres restaurants). Elle a acheté, en vue d'exploiter ce restaurant, des machines, des appareils et du matériel qu'elle utilise de façon constante depuis la date susmentionnée. Sur ce, Controlled Foods fait valoir qu'en utilisant ces machines, appareils et matériel pour produire les

restaurant to produce the meals and the drinks served to customers it was and is a “manufacturer” or “producer” within the meaning of section 27 of the *Excise Tax Act*, and that this machinery, apparatus and equipment was sold to or imported for use by it as a “manufacturer” or “producer” for the purposes of and within the meaning of section 1 of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act* and as a consequence was entitled to an exemption of consumption or sales tax which otherwise would be imposed by section 27 of the *Excise Tax Act*.

The parties have agreed that if the Court should find that Controlled Foods in operating this restaurant in producing meals and drinks is a “manufacturer” or “producer” within the meaning of the *Excise Tax Act*, then: (1) that the items of machinery and apparatus (identified by the letter “A” in one of the schedules of the document filed as part of the evidence entitled “Agreed Statement of Facts”) are exempt from tax under section 27 of the *Excise Tax Act* under the exemption provided by section 1 of Part XIII of Schedule III; (2) that in respect of the items of equipment identified by the letter “B” of that schedule that such items are not exempt from tax under section 27 of the *Excise Tax Act* under the exemption provided by section 1 of Part XIII of Schedule III; and (3) that in respect of the items and equipment identified by the letter “C” of that schedule, the parties are in dispute as to whether such items are exempt or not under the same provisions of the said Act and Schedule.

As has been said so often in respect of the question as to who are “manufacturers” or “producers” or what constitutes “the manufacture or production of goods” within the meaning of the *Excise Tax Act*, Parliament in the Act and Regulations has given no guide. Without such guide it is still always necessary in deciding the issues in cases such as this to determine whether the subject purchaser or importer of machinery, apparatus or equipment is or is not a “manufacturer” or “producer” of goods and whether or not what is done with such purchase and importation constitutes the “manufacture or production of goods” as a question of fact, and to determine the construction of the statutory provisions as a question of law. In doing so, judicial notice of the ordinary meaning of

repas et les breuvages qu’elle sert à ses clients, elle est un «fabricant» ou un «producteur» au sens de l’article 27 de la *Loi sur la taxe d’accise*, et que ces machines, appareils et matériel ont été vendus ou importés pour être utilisés par elle à titre de «fabricant» ou de «producteur» aux fins et au sens de l’article 1 de la Partie XIII de l’annexe III de la *Loi sur la taxe d’accise*. Par conséquent, elle allègue avoir le droit d’être exemptée de la taxe de consommation ou de vente qui, d’autre part, serait prélevée en vertu de l’article 27 de la *Loi sur la taxe d’accise*.

Les parties conviennent advenant la décision de la Cour que Controlled Foods, en exploitant un restaurant qui produit des repas et des breuvages, est un «fabricant» ou un «producteur» au sens de la *Loi sur la taxe d’accise*: (1) que les machines et les appareils (désignés sous la rubrique «A» dans l’une des annexes du document intitulé «Exposé conjoint des faits» produit en tant qu’élément de preuve) ne sont pas assujettis à la taxe visée à l’article 27 de la *Loi sur la taxe d’accise* en vertu de l’exemption prévue à l’article 1 de la Partie XIII de l’annexe III; (2) que le matériel, désigné sous la rubrique «B» de cette annexe, est assujetti à la taxe visée à l’article 27 de la *Loi sur la taxe d’accise* en vertu de l’exemption prévue à l’article 1 de la Partie XIII de l’annexe III; et (3) que la question de savoir si les articles et le matériel désignés sous la rubrique «C» de l’annexe sont exempts de la taxe en vertu de la Loi et de l’annexe reste un sujet de litige entre elles.

Le Parlement, sur la question de savoir ce qui s’entend des termes «fabricants» ou «producteurs» ou de l’expression «la fabrication ou la production de marchandises» au sens de la *Loi sur la taxe d’accise* ne donne ni dans la Loi, ni dans le Règlement y afférent, de réponse à cet effet, or, c’est là une situation qui s’est maintes fois répétée. Il nous faut donc, encore, afin de trancher les litiges comme celui en l’espèce, d’une part, résoudre la question de fait de savoir si l’acheteur ou l’importateur de machines, d’appareils ou de matériel est un «fabricant» ou un «producteur» de marchandises, et si la destination des articles achetés ou importés équivaut à la «fabrication ou la production de marchandises» et, d’autre part, résoudre la question de droit qui consiste à interpréter les

these words may be taken; and the meaning most appropriate in the context and circumstance may be chosen; and commercial usage can be used as an aid for such statutory interpretation. (See Cross: *Statutory Interpretation*, Butterworths 1976; and cf. *United Dominions Trust Ltd. v. Kirkwood*<sup>1</sup>.)

For example, in applying a specific meaning (i.e. whether or not what is done constitutes the "manufacture or production of goods" within the meaning of the statute) to particular goods or articles as a question of fact, not of law (cf. *Parker v. The Great Western Railway*<sup>2</sup>), the Supreme Court of Canada in *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*<sup>3</sup> employed these words:

For the present purposes, I wish to note and to adopt one of the definitions cited by the learned judge, i.e., that "manufacture is the production of articles for use from raw or prepared material by giving to these materials *new forms, qualities and properties or combinations* whether by hand or machinery". [Underlining added.]

and further:

If one were to apply the latter test to the question at issue in this appeal, in my view, the finished marble slabs which left the respondent's plant had by work, both by hand and machinery, received new form, new quality and new properties.

Literally using these latter words, and applying them to the subject raw materials, with a view to proving that such had "received new form, new quality and new properties", Controlled Foods adduced evidence on this appeal proving what it did and does to its raw materials in using the said machinery, apparatus and equipment in operating its Corkscrew Restaurant. It adduced evidence to say that it produces articles for use (that is the meals and drinks it serves to customers) from raw or prepared material by giving to those materials new forms, qualities and property or combinations, and in doing so employed precisely the words recited above from the case of *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited* (*supra*). For

<sup>1</sup> [1966] 2 Q.B. 431 at p. 454.

<sup>2</sup> (1856) 25 L.J. Q.B. 209.

<sup>3</sup> [1968] S.C.R. 140 at p. 145.

dispositions légales en cause. Ce faisant, la Cour est en mesure de prendre acte de la signification ordinaire de ces mots, de choisir la plus appropriée selon le contexte et les circonstances et, enfin, d'avoir recours à l'usage commercial pour interpréter les dispositions légales. (Voir Cross: *Statutory Interpretation*, Butterworths, 1976; et *United Dominions Trust Ltd. c. Kirkwood*<sup>1</sup>.)

Par exemple, lorsqu'il s'est agi pour la Cour suprême du Canada d'examiner la question de fait et non de droit (voir *Parker c. The Great Western Railway*<sup>2</sup>) que constitue celle de savoir quelle signification précise il faut donner à des marchandises ou des articles déterminés (c.-à-d. celle de savoir si ce qui est fait relève de la «fabrication ou [de] la production de marchandises» au sens de la Loi), elle s'est exprimée en ces termes dans l'arrêt *La Reine c. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*<sup>3</sup>:

[TRADUCTION] Aux fins de l'espèce, je prends acte et je fais mienne l'une des définitions citées par le savant juge, à savoir «la fabrication est l'action de produire, à l'aide de matières premières ou transformées auxquelles on a donné *des formes, des qualités et des propriétés nouvelles, ou en les combinant*, par des procédés manuels ou mécaniques, des articles destinés à être utilisés». [Soulignement ajouté.]

La Cour poursuit:

[TRADUCTION] Si l'on appliquait le dernier critère à la question en l'espèce, il faudrait, à mon avis, conclure que les dalles de marbre finies qui ont quitté l'usine de l'intimée avaient reçu, tant par des procédés manuels que mécaniques, des formes, des qualités et des propriétés nouvelles.

En employant ces derniers termes dans leur sens littéral et en les appliquant à ses matières premières, Controlled Foods a voulu démontrer qu'à l'aide des machines, des appareils et du matériel qu'elle utilise dans l'exploitation de son restaurant Corkscrew, ses matières premières reçoivent «des formes, des qualités et des propriétés nouvelles». La demanderesse a fait valoir, à titre de preuve, qu'elle produit, à l'aide de matières premières ou transformées, des articles destinés à être utilisés (c'est-à-dire les repas et breuvages qu'elle sert à ses clients) en donnant à ces matières des formes, des qualités et des propriétés nouvelles, ou en les combinant; et, pour appuyer ses allégations, elle a repris, mot pour mot, les termes susmentionnés

<sup>1</sup> [1966] 2 Q.B. 431, à la page 454.

<sup>2</sup> (1856) 25 L.J. Q.B. 209.

<sup>3</sup> [1968] R.C.S. 140, à la page 145.

example, Dr. James F. Richards, an expert, in his testimony said in summary, after having first discussed all the things Controlled Foods did to the raw food and liquid material before it converted into and served such as meals and drinks to customers: "All of the treatments and processes used by the . . . (Controlled Foods) (as heretofore stated by him) cause the raw material used in the treatments and processes to acquire new forms, qualities and properties and to receive substantial changes in their essences from the time they were first dealt with by . . . (Controlled Foods) to the time of the finished product."

Counsel for the defendant agrees that this evidence adduced by Controlled Foods is literally correct in fact, but that such is not conclusive in the determination of the issue in this appeal.

In my view in deciding the issue in this appeal it is of substantial assistance to consider as an aid commercial usage and what is generally accepted as such.

For example, in commercial usage one would not normally consider that a restaurant was in the manufacturing industry and it would not be generally accepted as being in the manufacturing industry. One would consider a restaurant a commercial establishment. In land use laws, by-laws and regulations, restaurant use would be categorized as commercial use.

Another example employing commercial usage and what is generally accepted as such, as a guide, is found in the decision of Angers J. in *The King v. Shelly*<sup>4</sup>. In that case Angers J. found that a person who built a yacht for his own personal use with no intention of disposing of it was not a "manufacturer" or "producer" within the meaning of *The Special War Revenue Act, 1915*, S.C. 1915, c. 8, so as to be liable for consumption or sales tax even though the subject person had taken raw material

<sup>4</sup> [1935] Ex.C.R. 179.

extraits de l'arrêt *La Reine c. York Marble, Tile and Terrazzo Limited* (supra). A titre d'exemple, je me reporte en le résumant, au témoignage du Dr James F. Richards, un expert, qui, après avoir, en premier lieu, examiné toutes les opérations que Controlled Foods fait subir aux aliments solides et aux liquides reçus à l'état brut avant de les transformer et de les présenter aux clients sous forme de repas et de breuvages, a déclaré que: [TRADUCTION] «Tous les traitements et tous les procédés appliqués par . . . (Controlled Foods) (comme ci-devant expliqué par le témoin-expert) ont comme conséquence que les matières premières qui font l'objet de ces traitements et de ces procédés prennent des formes, des qualités et des propriétés nouvelles et que la substance de ces matières premières est, de façon importante, modifiée depuis l'étape initiale mise en marche par . . . (Controlled Foods) jusqu'à l'étape du produit fini.»

L'avocat de la défenderesse reconnaît que la preuve de Controlled Foods est réellement bien fondée en fait, mais qu'elle ne peut trancher, de façon péremptoire, le litige en l'espèce.

A mon avis, pour trancher le litige en l'espèce, il faut tenir compte d'un élément particulièrement utile, savoir l'usage commercial et ce qui est admis comme tel.

A titre d'exemple, dans le domaine commercial, on ne considère pas normalement un restaurant comme une industrie de fabrication et généralement ce n'est pas admis comme tel. Un restaurant est plutôt considéré comme un établissement commercial. Aux termes des lois, des arrêtés municipaux et des règlements relatifs à l'utilisation d'un immeuble, un restaurant tombe dans la catégorie des immeubles à usage commercial.

La décision du juge Angers dans *Le Roi c. Shelly*<sup>4</sup> fournit un autre exemple d'usage commercial et de ce qui est admis comme tel. Le juge Angers a conclu en l'espèce qu'une personne qui construit un yacht destiné à son usage personnel et qui n'a pas l'intention de le vendre, n'est pas un «fabricant» ou un «producteur» au sens de la *Loi spéciale des Revenus de guerre, 1915*, S.C. 1915, c. 8, et, partant, n'est pas assujettie à la taxe de consommation ou de vente, même si la personne en

<sup>4</sup> [1935] R.C.É. 179.

at hand and by machinery and tools had fashioned such into a new shape and form for use and thereby had given such material new forms, qualities and properties or combinations. Angers J. found in effect employing commercial usage and practice and what is generally accepted as such that such person was not a "manufacturer" or "producer" holding that the statute had in mind and was applicable only to manufacturing or producing in the way of a business, even though there are no words in the statute enjoining Angers J. to so find.

Another example is to be found in the judgment of *The King v. Karson*<sup>5</sup>. In that case the defendants carried on the business of confectioners and made candy. Audette J. for the Court in that case, again applying commercial usage and practice as an aid found that the defendants when they made candy were "manufacturers" within the meaning of *The Special War Revenue Act, 1915*, and would be generally accepted as such in the commercial world. Audette J. at page 261 said:

... but this fact goes to show what is the custom of the trade and how traders understand the word "manufacturer" as used in our statute. It is the meaning attaching to the word "manufacturer" in its plain and literal sense that should govern us in construing the statute, and when it is proved, as it was here at the trial, that the sense in which the people in the trade accept it corresponds with that literal sense, the construction of the statute is freed from difficulty.

Other examples are found in certain American decisions based on various statutes of their respective States. The Supreme Court of Oklahoma in *McDonald's Corp. v. Oklahoma Tax Commission*<sup>6</sup> denied a claim for a refund filed by McDonald's finding that this fast food restaurant (making among other things hamburgers, fish filets sandwiches, french fried potatoes, shakes and carbonated soft drinks) was not manufacturing or processing as defined in the relevant statute of the State of Oklahoma in that the preparation or cooking of food is not "generally recognized" as manufacturing or processing. The relevant

<sup>5</sup> (1922) 21 Ex.C.R. 257.

<sup>6</sup> Okl., 563 P.2d 635.

cause utilise les matières premières qu'elle a sous la main et qu'à l'aide de machines et d'outils, leur donne une nouvelle forme pour en faire un objet destiné à être utilisé; en agissant ainsi, elle leur donne des formes, des qualités et des propriétés nouvelles ou les a combinées. En fait, le juge Angers en invoquant l'usage ainsi que les pratiques commerciales et tout ce qui est généralement admis comme tel, a conclu que la personne en cause n'était pas un «fabricant» ou un «producteur» au motif que la loi visait seulement la fabrication ou la production d'articles pour des fins commerciales et ce, même si la loi en cause ne contenait aucune disposition lui enjoignant d'arriver à une telle conclusion.

On trouve un autre exemple dans la décision *Le Roi c. Karson*<sup>5</sup>. Dans cette affaire, les défendeurs exploitaient une confiserie. Le juge Audette, qui a prononcé le jugement de la Cour, a conclu, après avoir allégué l'usage et les pratiques commerciales que les défendeurs, lorsqu'ils fabriquent des friandises, sont considérés comme des «fabricants» au sens de la *Loi spéciale des Revenus de guerre, 1915* et qu'ils seraient généralement reconnus comme tels par le monde des affaires. Le juge Audette s'est exprimé en ces termes, à la page 261:

[TRADUCTION] ... mais ce fait indique ce qu'est la coutume commerciale et comment les commerçants comprennent le sens du mot «fabricant» tel qu'il est employé dans notre loi. C'est le sens ordinaire et littéral du mot «fabricant» qui doit nous guider dans l'interprétation de la loi et lorsqu'il est prouvé, comme cela a été fait au terme de la présente instruction, que les gens du métier donnent à ce terme un sens qui correspond au sens littéral, l'interprétation devient alors facile.

On retrouve dans la jurisprudence américaine d'autres exemples de décisions fondées sur les différentes lois de chacun des États. La Supreme Court de l'Oklahoma dans l'affaire *McDonald's Corp. c. Oklahoma Tax Commission*<sup>6</sup> a rejeté une demande de remboursement présentée par McDonald's au motif que ce restaurant-minute (qui prépare, entre autres, des hamburgers, des sandwiches aux filets de poissons, des frites, des breuvages fouettés et des boissons gazeuses) ne fabrique ni ne transforme des articles au sens où la loi pertinente de l'État d'Oklahoma entend ces termes, au motif que la préparation ou la cuisson

<sup>5</sup> (1922) 21 R.C.É. 257.

<sup>6</sup> Okl., 563 P.2<sup>e</sup> 635.

Oklahoma statute provided that: "*The term 'manufacturing plants' shall mean those establishments primarily engaged in manufacturing or processing operations, and generally recognized as such.*" [Emphasis added.]

It may be that these words "generally recognized as such" in the Oklahoma statute do not add anything legislatively other than to direct the Court to employ commercial usage and practice as an aid in deciding cases.

The Ohio cases of *Jer-Zee, Inc. v. Bowers, Tax Com'r*<sup>7</sup>, *Canteen Co. v. Bowers, Tax Com'r*<sup>8</sup>, and the Pennsylvania case of *Commonwealth v. Snyder's Bakery*<sup>9</sup> held that the plaintiff parties were manufacturers within the meaning of their relevant State statutes when such parties were engaged in the preparation of goods for immediate sale to customers as for example, by the making and selling of frozen desserts by coin operated machinery which automatically delivered in a cup carbonated soft drinks or hot coffee made from a combination of ingredients, or by preparing potato chips for selling to serve the customer for immediate consumption after processing them.

There is however, nothing in the reasons of any of these United States decisions and there is also nothing in the reports recording the ratios of the decisions which give any assistance in determining the issue in this appeal.

In view of and having considered these and other authorities and after considering the whole of the evidence and using commercial usage as a guide and confined to the facts of this appeal, in my opinion what has been done and is done by Controlled Foods to the raw materials it uses in the treatments and processes employing the subject machinery, apparatus and equipment would not in fact and generally would not be recognized as constituting the "manufacture or production of

<sup>7</sup> 125 N.E. 2d 195.

<sup>8</sup> 148 N.E. 2d 684.

<sup>9</sup> 35 A.2d. 260.

d'aliments n'est pas «généralement reconnue» comme relevant de la fabrication ou de la transformation d'articles. La loi pertinente de l'Oklahoma dispose que: [TRADUCTION] «L'expression 'usines de fabrication' désigne les établissements qui se livrent essentiellement à des opérations de fabrication ou de transformation, et qui sont généralement reconnus comme tels.» [Soulignement ajouté.]

<sup>b</sup> Il est possible que l'expression «généralement reconnus comme tels» figurant dans la loi de l'Oklahoma n'ajoute rien à celle-ci, si ce n'est que d'indiquer au tribunal qu'il peut avoir recours à l'usage et aux pratiques commerciales pour trancher un litige.

<sup>c</sup> Les décisions *Jer-Zee, Inc. c. Bowers, Tax Com'r*<sup>7</sup>, *Canteen Co. c. Bowers, Tax Com'r*<sup>8</sup>, de l'Ohio et la décision *Commonwealth c. Snyder's Bakery*<sup>9</sup>, de la Pennsylvanie, ont établi que les demandresses en cause sont des fabricants au sens de la loi pertinente dans chacun de ces cas, lorsqu'elles se consacrent à la préparation d'aliments destinés à être vendus immédiatement aux clients; par exemple, elles préparent des desserts congelés et les vendent au moyen de machines qui, activées par des pièces de monnaie, versent immédiatement dans une tasse des boissons gazeuses ou du café chaud préparés à partir d'un mélange d'ingrédients ou encore, elles préparent des croustilles destinées à être vendues aux clients qui les consomment immédiatement après leur transformation.

<sup>e</sup> Cependant, les motifs de ces décisions américaines ainsi que les recueils contenant l'essentiel des décisions, ne sont d'aucun secours pour trancher le point litigieux en l'espèce.

<sup>f</sup> Compte tenu de toutes les décisions étudiées et après avoir examiné l'ensemble de la preuve, m'être guidé sur l'usage commercial et limité aux faits de l'appel, j'estime que les opérations que Controlled Foods a fait subir et continue de faire subir aux matières premières dont elle se sert et qu'elle traite et transforme à l'aide de machines, d'appareils et de matériel, n'équivalent pas, en fait, et ne peuvent être généralement reconnues comme équivalant à la «fabrication ou la production de

<sup>7</sup> 125 N.E. 2<sup>e</sup> 195.

<sup>8</sup> 148 N.E. 2<sup>e</sup> 684.

<sup>9</sup> 35 A.2<sup>e</sup> 260.

goods”, and further Controlled Foods would not be considered and would not be generally recognized as a “manufacturer” or “producer” within the meaning of the *Excise Tax Act* especially Schedule III thereto.

Accordingly, the subject items of machinery, apparatus and equipment are not exempt from consumption or sales tax under section 27 of the *Excise Tax Act* under the exemption provided by section 1 of Part XIII of Schedule III.

In view of this result, it is not necessary to make any adjudication in respect of the items and equipment identified by the letter “C” of one of the schedules of the documents filed as part of the evidence entitled “Agreed Statement of Facts”.

Therefore the appeal is dismissed with costs.

marchandises». En outre, Controlled Foods ne peut être considérée et ne peut être généralement reconnue comme un «fabricant» ou un «producteur» au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*, et en particulier, en vertu de l'annexe III y afférente.

Par conséquent, les articles en cause, soit les machines, les appareils et le matériel, ne sont pas exempts de la taxe de consommation ou de vente prévue à l'article 27 de la *Loi sur la taxe d'accise* et, plus particulièrement, à l'article 1 de la Partie XIII de l'annexe III.

Compte tenu de cette conclusion, il n'est pas nécessaire de statuer sur les articles et le matériel désignés sous la rubrique «C» de l'une des annexes du document déposé en preuve, savoir l'«Exposé conjoint des faits».

En conséquence, l'appel est rejeté avec dépens.