

A-391-79

A-391-79

Controlled Foods Corporation Limited (Appellant) (Plaintiff)

v.

The Queen (Respondent) (Defendant)

Court of Appeal, Heald and Urie JJ. and Kerr D.J.—Vancouver, October 1; Ottawa, November 3, 1980.

Customs and excise — Excise tax — “Manufacturer” or “producer” — Appeal from decision of Trial Division dismissing appellant’s action for declaration that it is a manufacturer or producer — Appellant restaurateur claims that it is a manufacturer or producer because it prepares food and beverages for consumption by its customers on the premises — Whether Trial Judge erred in finding that activities of appellant did not constitute manufacturing or producing, and in finding that appellant was not a manufacturer or producer — Appeal dismissed — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, as amended, ss. 27(1)(a), 29(1), Schedule III, Part XIII, s. 1(a)(i),(ii),(iii),(b),(c).

Appeal from Trial Judge’s dismissal of appellant’s action for a declaration that it is a manufacturer or producer. Appellant restaurant owner claims that the preparation of food and beverages for consumption by its customers on the premises makes it a manufacturer or producer. It contends that the treatments and processes used in the preparation of meals and beverages caused raw materials to acquire new forms, qualities and properties. Respondent’s witness distinguished the operations of a food processor from those of a restaurant. The issues are whether or not the Trial Judge erred in finding that appellant’s activities did not constitute manufacturing or producing and in finding that appellant was not a manufacturer or producer.

Held, the appeal is dismissed. The Trial Judge correctly found that, to determine the issues, he was entitled to examine the generally accepted commercial view of the nature of a restaurant operation, as well as the dictionary definition of “manufacturer” or “producer”. In ascertaining the commercial view, there was evidence before him from which he could infer, as he did, that the treatments and processes employed by appellant in the preparation of meals and beverages would not generally be recognized as constituting “manufacturing or producing”. The preparation of food and particularly beverages for immediate retail sale on the restaurant premises is not manufacturing or producing within the meaning of the Act.

Royal Bank of Canada v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise 79 DTC 5263, referred to. *R. v. Pedrick* (1921) 21 Ex.C.R. 14, referred to. *R. v. Karson* (1922) 21 Ex.C.R. 257, referred to. *R. v. Shelly* [1935] Ex.C.R. 179, referred to. *R. v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.* [1968] S.C.R. 140, distinguished.

APPEAL.

Controlled Foods Corporation Limited (Appelante) (Demanderesse)

a c.

La Reine (Intimée) (Défenderesse)

Cour d’appel, les juges Heald et Urie et le juge suppléant Kerr—Vancouver, 1^{er} octobre; Ottawa, 3 novembre 1980.

Douanes et accise — Taxe d’accise — «Fabricant» ou «producteur» — Appel d’un jugement de la Division de première instance rejetant l’action de l’appelante pour être déclarée fabricant ou producteur — L’appelante, un restaurateur, soutient qu’elle est un fabricant ou un producteur car elle prépare de la nourriture et des boissons que consomment sur les lieux ses clients — Il échet d’examiner si le juge du fond a à tort jugé que les activités de l’appelante n’équivalaient pas à une fabrication ou à une production et que l’appelante n’était pas un fabricant ni un producteur — Appel rejeté — Loi sur la taxe d’accise, S.R.C. 1970, c. E-13, modifiée, art. 27(1)a) et 29(1), annexe III, Partie XIII, art. 1a)(i),(ii),(iii),b) et c).

Appel d’un jugement du premier juge rejetant l’action de l’appelante pour être déclarée fabricant ou producteur. L’appelante, propriétaire de restaurants, soutient que la préparation de la nourriture et des boissons que consomment sur les lieux ses clients en fait un fabricant ou un producteur. Elle fait valoir que les traitements et procédés dont elle se sert pour préparer les repas et les boissons font que les matériaux bruts utilisés acquièrent des formes, des qualités et des propriétés nouvelles. Les témoins de l’intimée ont distingué les opérations des fabricants d’aliments de celles d’un restaurant. Il échet d’examiner si c’est à tort que le premier juge a jugé que les activités de l’appelante ne constituaient pas de la fabrication ni de la production et que l’appelante n’était ni un fabricant ni un producteur.

Arrêt: l’appel est rejeté. Le premier juge a justement jugé que, pour décider du litige, il pouvait prendre connaissance des vues généralement acceptées dans le commerce sur la nature de la fonction restauration aussi bien que des définitions des termes «fabricant» et «producteur» dans les dictionnaires. Pour connaître ces vues, il pouvait déduire de la preuve administrée devant lui, comme il l’a d’ailleurs fait, que le traitement et le procédé utilisés par l’appelante pour préparer les repas et les boissons n’étaient pas habituellement considérés comme de la «fabrication ou de [la] production». La préparation de nourriture, particulièrement de boissons, pour vente immédiate, au détail, sur les lieux du restaurant, ne constitue pas de la fabrication ni de la production au sens de la Loi.

Arrêts mentionnés: *La Banque Royale du Canada c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l’accise* 79 DTC 5263; *R. c. Pedrick* (1921) 21 R.C.É. 14; *R. c. Karson* (1922) 21 R.C.É. 257; *R. c. Shelly* [1935] R.C.É. 179. Distinction faite avec l’arrêt: *R. c. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.* [1968] R.C.S. 140.

APPEL.

COUNSEL:

M. R. V. Storrow and *D. Morley* for appellant (plaintiff).
W. B. Scarth for respondent (defendant).

SOLICITORS:

Davis & Company, Vancouver, for appellant (plaintiff).
Deputy Attorney General of Canada for respondent (defendant).

The following are the reasons for judgment rendered in English by

URIE J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1979] 2 F.C. 825] dismissing the action of appellant in which it sought declarations that the appellant is, for the purposes of paragraphs 1(a),(c) and (d) of Part XIII of Schedule III to the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, as amended, a manufacturer or producer with the result that certain items of machinery, apparatus and equipment purchased by it are exempt from the imposition of sales tax otherwise payable thereon by virtue of subsection 29(1) of the Act.

The appellant is the operator of restaurants in five provinces. During the year 1976 it caused to be erected a building in Richmond, British Columbia for the purpose of operating a restaurant known as "The Corkscrew". For use in that operation it purchased and had installed certain machinery, apparatus and equipment which it has used continuously therein since that time in the preparation of food and beverages for consumption by its customers on the premises. Items of that machinery, apparatus and equipment are identified in three groups in the agreed statement of facts filed by the parties. The items in schedule A to the statement, it is agreed by the parties, are exempt from the payment of sales tax if the appellant is successful in this appeal. Those listed in schedule B, it has been agreed, are not exempt. The respondent does not concede that those items identified in schedule C are exempt even though the appellant is successful in its appeal.

The evidence discloses that the total area of the restaurant premises is approximately 12,000 square feet of which about two-thirds is available

AVOCATS:

M. R. V. Storrow et *D. Morley* pour l'appelante (demanderesse).
W. B. Scarth pour l'intimée (défenderesse).

PROCUREURS:

Davis & Company, Vancouver, pour l'appelante (demanderesse).
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée (défenderesse).

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

LE JUGE URIE: Ceci est l'appel d'un jugement de la Division de première instance [[1979] 2 C.F. 825] rejetant l'action de l'appelante par laquelle elle demandait qu'il soit déclaré qu'elle est, aux termes des alinéas 1a),c) et d) de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13, modifiés, un fabricant ou producteur, ce qui aurait pour effet que des machines, des appareils et du matériel qu'elle a achetés soient exempts des taxes de vente autrement payables en vertu du paragraphe 29(1) de la Loi.

L'appelante exploite des restaurants dans cinq provinces. Au cours de l'année 1976, elle construisit un bâtiment à Richmond en Colombie-Britannique dans le but d'y exploiter un restaurant appelé «The Corkscrew». Pour s'en servir dans le cours de cette exploitation, elle acheta et fit installer des machines, des appareils et du matériel dont elle se sert depuis pour préparer la nourriture et les boissons qu'elle sert à ses clients sur les lieux. Les différents appareils, machines et matériel sont rassemblés sous trois rubriques dans l'exposé conjoint des faits produit par les parties. Ceux de l'annexe A de l'exposé, les parties en sont convenues, seront exemptés du paiement des taxes de vente si l'appelante a gain de cause. Ceux de l'annexe B, a-t-on convenu, ne le seront pas. L'intimée par ailleurs ne reconnaît pas que ceux de l'annexe C en seront exempts même si l'appelante a gain de cause.

La preuve administrée nous apprend que la surface totale du restaurant est d'environ 12,000 pieds carrés; deux tiers sont mis à la disposition du

for public use while the balance of one-third is used for staff areas and kitchen areas. The restaurant seats 210 in the dining area and 50 in the lounge area where drinks are prepared and served. Of the appellant's 65 employees, two-thirds are employed servicing the public area while the remainder are employed on what was described as the "processing" side of the operation.

The sections of the *Excise Tax Act* relevant to this appeal are:

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, . . .

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

Paragraphs 1(a),(b),(c) and (d) of Part XIII of Schedule III are relevant to the appeal and read 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,
(ii) the development of manufacturing or production processes for use by them, or
(iii) the development of goods for manufacture or production by them;

(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;

public, le tiers restant étant réservé au personnel et aux cuisines. Il y a 210 places dans la salle à manger et 50 dans le salon-bar où l'on prépare et sert des breuvages. Des 65 employés de l'appellante, les deux-tiers sont au service du public, le reste travaillant dans ce que l'on décrit comme le côté [TRADUCTION] «transformation» de l'exploitation.

Voici les articles de la *Loi sur la taxe d'accise* qui nous importent en l'espèce:

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, . . .

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.

Les alinéas 1a),b),c) et d) de la Partie XIII de l'annexe III importent dans le présent appel; les voici:

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,
(ii) la mise au point de procédés de fabrication ou de production devant être utilisés par eux, ou
(iii) la mise au point de marchandises devant être fabriquées ou produites par eux;

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'il 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;

As has been said frequently before¹, in order to obtain exemption from the sales tax otherwise imposed by subsection 27(1), two conditions must be met, as subsection 29(1) and Part XIII of Schedule III clearly disclose. They are:

(a) machinery or apparatus must be sold to or imported by a manufacturer or producer; and

(b) the manufacturer or producer must use the machinery or apparatus directly in the manufacture or production of goods.

The issues in this appeal, thus, are whether or not the learned Trial Judge erred in finding, first, that the activities of the appellant do not constitute "manufacturing or producing" and, second, in finding that the appellant was not a "manufacturer or producer".

It is common ground that the appellant was the purchaser of the machinery, apparatus and equipment in issue and that the food and drinks prepared and dispensed are goods for the purpose of the exempting provisions of the Act. This agreement between the parties, however, does not extend to either of the issues above defined. The appellant claims that it is a "manufacturer or producer" of meals and beverages and is entitled to the exemptions provided in those paragraphs of Part XIII, Schedule III above quoted on the basis that:

1. the machinery and apparatus purchased by it, to the extent that such is used directly in the production of meals and beverages, fall within the terms of subparagraph 1(a)(i);

2. the equipment for use by it in carrying refuse or waste from machinery and apparatus used by it in the manufacture of meals and beverages fall within the terms of paragraph 1(c);

3. the equipment for use by it in exhausting dust and noxious fumes produced during the manufacturing or production of meals and beverages also falls within the terms of paragraph 1(c);

4. safety devices and equipment for use by it in the prevention of accidents in the manufacture

Comme il a été dit fréquemment auparavant¹, pour qu'il y ait exemption des taxes de vente qu'autrement imposerait le paragraphe 27(1), deux conditions doivent être remplies, comme le paragraphe 29(1) et la Partie XIII de l'annexe III l'indiquent clairement. Ce sont:

a) Les marchandises et appareils doivent avoir été vendus à un fabricant ou producteur ou importés par lui;

b) et le fabricant ou le producteur doit utiliser directement les machines ou appareils pour la fabrication ou la production de marchandises.

Le litige en l'espèce donc est de savoir si oui ou non c'est à tort que le distingué juge de première instance a statué, d'abord, que les activités de l'appellante n'étaient pas «de la fabrication ni de la production» et, en second lieu, que celle-ci n'était ni «un fabricant ni un producteur».

Il est admis que c'est l'appellante qui s'est portée acquéreur des machines, des appareils et du matériel en cause, que la nourriture et les breuvages préparés et offerts constituent des marchandises aux termes des exemptions prévues par la Loi. Cet accord entre les parties toutefois ne s'étend pas aux deux questions mentionnées ci-dessus. L'appellante se dit «fabricant ou producteur», de repas et de boissons et prétend avoir droit aux exemptions prévues dans ces alinéas de la Partie XIII de l'annexe III précités car:

1. les machines et appareils qu'elle a achetés, dans la mesure où ceux-ci sont utilisés directement dans la production de repas et de boissons, relèvent du sous-alinéa 1a)(i);

2. le matériel destiné à être utilisé par elle et le transport des déchets ou rebuts des machines et appareils qu'elle utilise pour la fabrication de repas et de boissons relève de l'alinéa 1c);

3. le matériel destiné à être utilisé par elle pour aspirer la poussière ou les émanations nocives produites par la fabrication ou la production de repas et de boissons relève aussi de l'alinéa 1c);

4. les dispositifs et matériels de sécurité destinés à être utilisés par elle pour la prévention des

¹ E.g. *The Royal Bank of Canada v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise* 79 DTC 5263 at 5264 (F.C.A.).

¹ V.g. *La Banque Royale du Canada c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise* 79 DTC 5263, à la p. 5264 (C.A.F.).

or production of meals and beverages fall within the terms of paragraph 1(d).

Counsel for the appellant relied in large part in his submissions before this Court on the judgment in the Supreme Court of Canada in *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*² Because it is important to place the portion of the judgment of Spence J., speaking for the Court, upon which the appellant understandably relies, in its proper context I quote hereunder the rather substantial excerpt therefrom commencing on page 144:

The learned Exchequer Court Judge in his reasons for judgment found that the activities aforesaid were not the application of an art or process so as to change the character of the imported natural product dealt with so as to come within the meaning of "produced or manufactured" in the *Excise Tax Act*, and it is this finding which is contested by Her Majesty the Queen in this appeal.

Many authorities were cited but in my view few are enlightening. It must always be remembered that decisions in reference to other statutory provisions, and particularly decisions in other jurisdictions, are of only limited assistance in construing the exact provisions of a statute of Canada. In reference to the words "all goods (a) produced or manufactured in Canada", Duff C.J. noted in *His Majesty the King v. Vandeweghe Limited* ([1934] S.C.R. 244 at 248, 3 D.L.R. 57):

The words "produced" and "manufactured" are not words of any very precise meaning and, consequently, we must look to the context for the purpose of ascertaining their meaning and application in the provisions we have to construe.

Further reference shall be made to that judgment hereunder. It was delivered on March, 6, 1934, and on December 2, 1933, Archambault J., in *Minister of National Revenue v. Dominion Shuttle Company Limited* ((1933), 72 Que. S.C. 15), gave a very interesting judgment in the Superior Court of the Province of Quebec.

Both of these judgments considered the said ss. 85 ff. of the *Special War Revenue Act* in which the same words, "produced or manufactured in Canada" were used. Archambault J., outlined the facts as follows:

The evidence shows that these lengths of lumber were sold and delivered by the sawmill in British Columbia to defendants at Lachute, in lengths of 20', 16' and 25' and at so much per thousand feet.

The work done on these lengths by defendant was: first, to cut them in lengths of 10', or 8'; second, to creosote them or dip them in creosoting oils to preserve them against the elements of the weather (for which defendants have a special plant); third, to round them or mill or dress the lumber to the rounded shape; fourth, to bore holes in them in order to insert the pin on which the insulator is placed, and after this work was done, they were sold to the Canadian Pacific Railway at the price, not based on so much a thousand feet, but based on so much per hundred "cross arms".

accidents dans la fabrication ou la production de repas et de boissons relèvent de l'alinéa 1d).

L'avocat de l'appelante s'est largement appuyé dans son argumentation devant la Cour sur l'arrêt de la Cour suprême du Canada *La Reine c. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*² Comme il importe de replacer l'extrait de l'arrêt, que rédigea le juge Spence au nom de la Cour, dans son contexte, extrait sur lequel l'appelante, on le comprendra, s'appuie, je cite ci-après une large part de ce texte, à compter de la page 144:

[TRADUCTION] Le distingué juge de la Cour de l'Échiquier, dans ses motifs, a statué que lesdites activités n'avaient rien de l'exercice d'un art ou d'un procédé qui aurait modifié la nature du produit naturel importé en cause, de façon à ce qu'il tombe dans l'acception des termes «produit ou fabriqué» de la *Loi sur la taxe d'accise*, ce que conteste Sa Majesté la Reine en cet appel.

On a cité une abondante jurisprudence, fort peu instructive à mon avis. On doit toujours se rappeler que les décisions judiciaires portant interprétation d'autres lois, particulièrement les décisions judiciaires d'autres juridictions, ne peuvent apporter qu'une aide limitée dans l'interprétation exacte des dispositions d'une loi canadienne. Se référant aux expressions «toute marchandise: a) produite ou fabriquée au Canada» le juge en chef Duff, dans l'arrêt *Sa Majesté le Roi c. Vandeweghe Limited* ([1934] R.C.S. 244 à la page 248, 3 D.L.R. 57), note:

Les termes «produit» et «fabriqué» n'ont pas un sens vraiment précis et, en conséquence, nous devons regarder le contexte pour déterminer leur sens et leur portée dans les dispositions que nous avons à interpréter.

On se référera à nouveau à cet arrêt plus loin. Il fut prononcé le 6 mars 1934, or le 2 décembre 1933 le juge Archambault, dans *Ministre du Revenu national c. Dominion Shuttle Company Limited* ((1933), 72 Que. C.S. 15), prononça un jugement fort intéressant en la Cour supérieure de la province de Québec.

Ces deux jugements ont examiné lesdits art. 85 et suivants de la *Loi spéciale des revenus de guerre* où les mêmes termes «produit ou fabriqué au Canada», étaient employés. Le juge Archambault résume les faits comme suit:

La preuve administrée montre que ces grandeurs de bois furent vendues et livrées par la scierie de Colombie-Britannique aux défenderesses à Lachute, en longueur de 20', 16' et 25', à tant le mille pieds.

Le bois fut traité par la défenderesse de la façon suivante: premièrement, coupe, en longueur de 10' ou de 8'; deuxièmement, créosotage, ou plonge des billots dans des huiles créosotées, pour les préserver contre les intempéries (les défenderesses possèdent une usine spéciale pour effectuer ce traitement); troisièmement, arrondissement, usinage ou taille du bois pour lui donner une forme ronde; quatrièmement, perçage de trous dans ceux-ci pour y insérer la tige de l'isolateur et, une fois le travail terminé, vente à la Canadian Pacific Railway au prix, non pas à tant le mille pieds mais à tant les cents «traverses».

² [1968] S.C.R. 140.

² [1968] R.C.S. 140.

and he then continued:

The questions to be decided are: first, are the defendants the producers or manufacturers of these "cross arms"? second, should the cost of transportation from British Columbia to Lachute be included in the sale price?

First, what is a manufacturer? There is no definition of the word "manufacturer" in the Act and it is practically impossible to find a definition which will be absolutely accurate, but from all the definitions contained in leading dictionaries, Corpus Juris, Encyclopedias, etc., the Court gathers that to manufacture is to fabricate; it is the act or process of making articles for use; it is the operation of making goods or wares of any kind; it 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.

This is exactly what the defendant company did. They received the raw material or prepared raw material, or lengths of lumber, and put them through the processes already mentioned to make "cross arms" and sold them to the consumer.

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". (The italics are my own.) 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. [The emphasis is mine.]

It was of course, appellant's contention that the evidence disclosed that all of the treatments and processes used by the appellant in the preparation of meals and beverages caused 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 the appellant to the time of the finished product. Thus what the appellant was doing was manufacturing or producing meals and beverages.

As the learned Trial Judge observed, in adducing evidence to support its submission, the appellant's expert adopted the exact words of Spence J. in stating that, in the preparation of the meals and beverages, what was done imparted to the components thereof new forms, qualities and properties. However, it was also the learned Judge's view that although such changes did occur such fact did not conclusively determine that the appellant, even if it

et il poursuivait:

Voici ce qu'il y a à décider: Premièrement, les défenderesses sont-elles productrices ou fabricantes de ces «traverses»? deuxièmement, le prix du transport depuis la Colombie-Britannique jusqu'à Lachute doit-il être inclus dans le prix de vente?

D'abord qu'est-ce qu'un fabricant? Il n'y a aucune définition du terme «fabricant» dans la Loi et il est pratiquement impossible de trouver une définition qui soit absolument précise mais d'après toutes les définitions des principaux dictionnaires, Corpus Juris, Encyclopédie, etc., la Cour comprend que fabriquer c'est confectionner; c'est l'acte où le processus de faire que des objets puissent servir; c'est l'opération consistant à faire des marchandises ou des produits de toute sorte; c'est produire des objets utiles à partir de matériaux bruts, ou préparés, en donnant à ces matériaux des formes, des qualités et des propriétés nouvelles ou en les combinant, que ce soit à la main ou à la machine.

C'est exactement ce que la compagnie défenderesse a fait. Elles recevaient le matériau brut ou préparé, soit diverses longueurs de bois, et leur faisaient subir le processus déjà mentionné pour faire des «traverses» et les vendre au consommateur.

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». (Italiques ajoutés.) 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. [C'est moi qui souligne.]

L'appelante a naturellement soutenu que la preuve administrée voulant que tous les traitements et procédés dont elle se servait pour préparer les repas et les boissons faisaient que les matériaux bruts utilisés acquéraient des formes, des qualités et des propriétés nouvelles et se trouvaient substantiellement modifiés en leur essence entre le début du traitement et l'apparition du produit fini. Ainsi ce que faisait l'appelante, c'était fabriquer ou produire des repas et des boissons.

Comme le distingué juge du fond l'a observé en administrant la preuve destinée à supporter son argumentation, l'expert de l'appelante a repris les mots mêmes du juge Spence, disant que, dans la préparation des repas et des boissons, ce qui était fait avait pour résultat de conférer à leurs parties composantes des formes, des qualités et des propriétés nouvelles. Toutefois, ce fut aussi son avis que, bien que ces changements aient effectivement

could be said that it was manufacturing and producing, was a manufacturer or producer. I agree with him for two reasons.

Firstly, it must be noted that Mr. Justice Spence adopted "for the present purposes" one only of the definitions of "manufacturer" cited by Archambault J. in the *Dominion Shuttle* case. Clearly he chose the definition in the light of the particular circumstances of that case and did not exclude the application of other definitions or the consideration of other principles in other circumstances. Resort to standard dictionary definitions which I need not quote, support the view that the one chosen by Spence J. does not, in all factual circumstances, necessarily apply.

Secondly, a line of authorities in Canadian jurisprudence, extending back as far as sixty years, has held that "it is not improper to consider as an aid the generally accepted commercial view of the operation under review."³ The learned Trial Judge reviewed and referred to the authorities upon which this principle is based, including a number of decisions from courts in the United States, and concluded that, quite properly, he could take into account in reaching his decision the generally accepted view of knowledgeable persons in the trade as to the nature of the operations conducted in a restaurant. He held [at page 832] as follows:

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 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. [Emphasis is mine.]

I am of the opinion that, as a matter of law, he correctly found that, to determine the questions here in issue, he was entitled to examine the generally accepted commercial view of the nature

³ *The Royal Bank of Canada v. D.M.N.R.*, *supra*, at page 5266. See also: *The King v. Pedrick* (1921) 21 Ex.C.R. 14, at p. 17. *The King v. Karson* (1922) 21 Ex.C.R. 257 at pp. 260-263. *The King v. Shelly* [1935] Ex.C.R. 179.

lieu, ils n'étaient pas concluants et ne permettaient pas de juger que l'appelante, même si l'on pouvait dire qu'elle fabriquait et produisait quelque chose, était bel et bien un fabricant ou un producteur. Je partage son opinion pour deux raisons.

Premièrement on remarquera que le juge Spence adopta «aux fins de l'espèce» une seule des définitions, uniquement, de «fabricant» cité par le juge Archambault dans l'affaire *Dominion Shuttle*. Manifestement il a choisi la définition à la lumière des faits particuliers de l'espèce et n'a donc pas exclu l'application d'autres définitions ni la considération d'autres principes en d'autres circonstances. Le recours aux définitions d'un dictionnaire usuel, qu'il n'est pas nécessaire de citer ici, montre que celle choisie par le juge Spence ne s'applique pas nécessairement dans tous les cas.

Deuxièmement une jurisprudence constante en droit canadien, remontant à soixante ans, soutient qu'«il faut tenir compte des usages du commerce.»³ Le distingué juge analysa et se référa à la jurisprudence sur laquelle le principe est fondé, y compris certaines décisions des tribunaux américains, et conclua, à bon droit, qu'il pouvait prendre en compte, pour en arriver à sa décision, les vues généralement acceptées des commerçants en semblables matières sur la nature des opérations effectuées dans un restaurant. Il statua comme suit [à la page 832]:

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 équivalent à la «fabrication ou la production de 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. [C'est moi qui souligne.]

Je suis d'avis qu'en droit il a justement jugé que, pour décider du litige en cause, il pouvait prendre connaissance des vues généralement acceptées dans le commerce sur la nature de la fonction

³ *La Banque Royale du Canada c. D.M.N.R.*, précitée, à la p. 5266. Voir aussi: *Le Roi c. Pedrick* (1921) 21 R.C.É. 14, à la p. 17. *Le Roi c. Karson* (1922) 21 R.C.É. 257, aux pp. 260 à 263. *Le Roi c. Shelly* [1935] R.C.É. 179.

of a restaurant operation as well as the dictionary definitions of those terms. In ascertaining the commercial view, there was evidence before him from which he could infer, as he did, that the treatments and processes employed by the appellant in the preparation of the meals and beverages served to its customers would not generally be recognized as constituting "manufacturing or producing" in the accepted sense of those terms or that it was, in so conducting its operations, a "manufacturer or producer".

The appellant adduced evidence from two witnesses only to demonstrate that "all of the treatments and processes used by the plaintiff as described in this report 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 the plaintiff to the time of the finished product."⁴ As far as I have been able to ascertain appellant tendered no evidence as to commercial usage.

On the other hand, the respondent adduced evidence through an expert witness, J. A. Kitson, the head of the Food Processing Section of the federal Department of Agriculture. He agreed that the changes to the various foods and drinks prepared by the appellant for consumption by its customers on its premises, during preparation, as described by Dr. Richards were correct. But, he also distinguished between the operations of food processors such as canners, meat, fish and poultry packers and frozen food processors, from those of a restaurant. The former's task is, essentially, to preserve and prolong the shelf life of foods to be consumed some time after their preparation. A restaurant, on the other hand, he stated, prepared its food for consumption shortly after the cooking process has been completed. He testified in part as follows:

Q. Now, in your experience in dealing with the food processing industry, is a restaurant considered to be a food processor?

A. Not in my experience at all. As an example, we have in British Columbia here a Western Food Processors Association with a number of members, all of whom are canners or freezers, or an association such as the Mush-

restauration aussi bien que des définitions de ces termes dans les dictionnaires. Pour les connaître, il pouvait déduire de la preuve administrée devant lui, comme il l'a d'ailleurs fait, que le traitement et le procédé utilisés par l'appelante pour préparer les repas et les boissons qu'elle servait à ses clients, ne seraient pas habituellement considérés comme de la «fabrication ou de [la] production» dans l'acception habituelle qu'ont ces termes, ni qu'elle ait été, parce qu'effectuant ces opérations, un «fabricant ou [un] producteur».

L'appelante a cité deux témoins dans l'unique but de démontrer que [TRADUCTION] «tous les traitements et les procédés dont s'est servie la demanderesse, comme le décrit ce rapport, faisaient que le matériau brut traité et utilisé dans le procédé acquérait des formes, des qualités et des propriétés nouvelles et subissait une modification substantielle entre le moment où la demanderesse commençait le traitement et celui où il en sortait un produit fini»⁴. En autant que je sache, l'appelante n'a fourni aucune preuve portant sur les usages commerciaux.

D'autre part l'intimée a fait témoigner à titre d'expert J. A. Kitson, chef de la section Traitement des aliments, du ministère fédéral de l'Agriculture. Il a admis que le changement apporté aux divers aliments et breuvages préparés par l'appelante pour consommation par ses clients sur les lieux, au cours de la préparation, comme l'avait décrit M. Richards, était véritable. Mais il a aussi distingué les opérations des fabricants d'aliments, comme les fabricants de conserves (produits cannés, poissons et volailles) et de produits congelés, de celles d'un restaurant. La tâche des premiers est essentiellement de préserver et de prolonger la conservation des aliments devant être consommés après un certain temps après leur préparation. Un restaurant, d'autre part prépare ses aliments pour consommation immédiatement après la cuisson. Voici ce qu'il a dit en partie:

[TRADUCTION] Q. Bon, d'après votre expérience de l'industrie de la transformation alimentaire, un restaurateur est-il considéré comme un transformateur alimentaire?

R. Non pas du tout d'après mon expérience. Par exemple nous avons ici en Colombie-Britannique une association des fabricants d'aliments: la Western Food Processors Association, laquelle a plusieurs membres, tous fabricants

⁴ Statement of Evidence of Dr. James F. Richards, pp. 9 and 10.

⁴ Témoignage de M. James F. Richards, pp. 9 et 10.

room Growers Association, who are involved in the processing industry.

Q. Are you able to state, Mr. Kitson, that the preparation of food by a restaurant is not generally recognized by those involved in the food processing operation? *a*

A. That is correct, it is generally regarded as a different industry.

Q. And then the essential difference between the restaurant operation and the food processor is what? *b*

A. The restaurant is preparing potatoes in this case or any product for a relatively short storage life of a day, possibly two days and in some cases, in most cases just a few minutes or an hour, whereas the processor is preparing a product to have a lengthy storage life to put it through the distribution chain and enable the final consumers to hold it for whatever period they desire before consumption. *c*

MR. SCARTH: Is my learned friend prepared to take Mr. Kitson's statement as read?

MR. STORROW: Oh, yes.

THE COURT: How does that tie in or have anything to do with whether the food is processed? *d*

A. What I am referring to, my lord, is the generally accepted term in the trade called food processing. *e*

THE COURT: Has that got anything to do with the meaning of manufacture or production of food, are they synonymous? *f*

A. Manufacture and production are synonymous with —
THE COURT: Processing?

A. Manufactured food, one is thinking, I believe, of fabrication of a food from a group of ingredients. In processing as it is generally accepted in the field in which I work, we are always referring to something that is providing a longer storage life, some degree of sterilization. *g*

THE COURT: They are food processors?

A. Yes. *h*

THE COURT: Are they manufacturers or producers in your view?

A. They are producers.

THE COURT: Producers?

A. Let me think. I don't feel qualified to answer. *i*

THE COURT: You are just sticking with a food processor in the trade is usually not characterized as — a restaurateur is not categorized in the industry as a food processor and that is all you are saying? *j*

A. Yes.

de conserves ou de produits congelés, ou encore, une association comme la Mushroom Growers Association, impliquée elle aussi dans l'industrie de la transformation.

Q. Êtes-vous à même, M. Kitson, de dire que la préparation de nourriture par un restaurant n'est pas en général considérée par ceux qui œuvrent dans la transformation alimentaire? *a*

R. C'est exact; on considère généralement cela comme une industrie différente.

Q. Et alors la différence essentielle entre la restauration et la transformation alimentaire, c'est quoi? *b*

R. Le restaurant qui prépare des pommes de terre, en ce cas ci, ou tout autre produit, le fait pour qu'elles soient conservées pendant un temps relativement court, un jour, peut-être deux dans certains cas, la plupart du temps quelques minutes ou une heure, alors que le transformateur alimentaire prépare un produit qui devra se conserver fort longtemps pendant qu'il parcourt la chaîne de distribution jusqu'au consommateur final, lequel doit pouvoir le conserver encore, aussi longtemps qu'il le désirera, avant de le consommer. *c*

M^e SCARTH: Mon éminent collègue est-il prêt à accepter la déposition de M. Kitson comme lue?

M^e STORROW: Ah! d'accord.

LA COUR: En quoi cela s'applique-t-il ou a-t-il quelque chose à voir avec la question de la transformation ou non de la nourriture? *d*

R. Ce à quoi je me réfère, votre seigneurie, c'est à l'acception généralement reconnue dans le commerce du terme transformation alimentaire. *e*

LA COUR: En quoi cela a-t-il quelque chose à voir avec le sens des termes fabrication ou production de nourriture? Est-ce synonyme? *f*

R. Fabrication et production sont synonymes de —

LA COUR: Transformation? *g*

R. Fabrication d'aliments penserait-on, je crois, de confection d'aliments à partir d'un groupe d'ingrédients. En transformation, selon l'acception généralement reconnue dans le domaine où je travaille, nous parlons toujours de conservation prolongée, d'un certain degré de stérilisation. *h*

LA COUR: S'agit-il de fabricants alimentaires?

R. Oui.

LA COUR: Sont-ce des fabricants ou des producteurs à votre avis? *i*

R. Ce sont des producteurs.

LA COUR: Des producteurs?

R. Laissez-moi y penser. Je ne me sens pas qualifié pour répondre.

LA COUR: Vous vous en tenez seulement à ce qu'un fabricant alimentaire dans le commerce n'est pas habituellement appelé — un restaurateur n'est pas considéré dans le commerce comme un transformateur alimentaire; voilà tout ce que vous dites? *j*

R. Oui.

From all of the above it is my opinion that there clearly was evidence permitting the learned Trial Judge to reach the conclusions, which I earlier quoted, with reference to the general understanding of the nature of what the appellant does to the raw materials it uses.⁵ Moreover, his conclusions also accord with my opinion that the preparation of food and particularly beverages for immediate retail sale on the restaurant premises is not manufacturing or producing within the meaning of the Act.

Since I have also expressed the view that he was entitled to ascertain the generally accepted commercial view of what a restaurant operation does, it follows that he did not err in finding that the appellant was not entitled to the exemptions it claimed from the payment of the sales tax imposed by subsection 27(1) of the *Excise Tax Act*. In view of this conclusion it is unnecessary to consider which of the particular items of machinery, apparatus and equipment listed in the schedule to the agreed statement of facts, are dutiable or exempt from duty.

For the foregoing reasons, the appeal should be dismissed with costs.

* * *

HEALD J.: I concur.

* * *

KERR D.J.: I agree.

⁵ In that connection, while there is no evidence on the record to substantiate the view, I think it inconceivable that a housewife would dream that she could be described as a manufacturer or processor in the preparation of meals for her family, an operation which differs only in scale from that performed by the chef in a restaurant's kitchen. That is not to say, perhaps that in preserving and pickling fruit and vegetables for use at some time in the future and not necessarily for immediate consumption, she might not consider herself to be a processor of preserved goods.

De tout ce qui précède il ressort clairement, à mon avis, que la preuve administrée autorisait le distingué juge du fond à en arriver aux conclusions précitées en ce qui concerne l'acceptation habituelle du traitement que l'appelante fait subir aux matériaux bruts dont elle se sert.⁵ En outre ses conclusions s'accordent aussi avec mon opinion: la préparation de nourriture, particulièrement de boissons, pour vente immédiate, au détail, sur les lieux du restaurant, ne constitue pas de la fabrication ni de la production au sens de la Loi.

Étant donné que j'ai aussi exprimé l'opinion qu'il était en droit de chercher à connaître l'opinion généralement acceptée dans le commerce sur ce que c'est que la restauration, il s'ensuit que ce n'est pas à tort qu'il a statué que l'appelante n'avait pas droit aux exemptions réclamées en matière de taxe de vente imposée par le paragraphe 27(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Vu cette conclusion, il n'est pas nécessaire d'examiner quel appareil, machine ou matériel en particulier, énuméré à l'annexe de l'exposé conjoint des faits, est ou non exempt de droit.

Pour les motifs qui précèdent, l'appel devrait être rejeté avec dépens.

* * *

LE JUGE HEALD: Je souscris à cet avis.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT KERR: Je partage cette opinion.

⁵ A ce sujet, bien qu'il n'y ait dans le dossier aucune preuve appuyant cette opinion, je crois qu'il est impensable qu'une maîtresse de maison puisse concevoir qu'elle puisse être décrite comme un fabricant ou un producteur lorsqu'elle prépare les aliments pour sa famille, opération qui ne diffère qu'en degré seulement de celle du chef d'un restaurant. Ce qui ne veut pas dire que lorsqu'elle met en conserve ou fait mariner des fruits et des légumes pour usage ultérieur et non pour consommation immédiate, qu'elle ne puisse pas, peut-être, se considérer comme un transformateur alimentaire.