

Cefer Designs Ltd. (Appellant)

v.

Deputy Minister of National Revenue for Customs & Excise (Respondent)

Court of Appeal, Jackett C.J., Thurlow J. and Sweet D.J.—Ottawa, June 12, 1972.

Tariff Board—Jurisdiction—Liability for sales tax on specific goods—Excise Tax Act, R.S.C. 1952, c. 100, ss. 29(2b), 57—Concrete modules assembled at water site—Whether a “structure”—“Manufacturer or producer”.

The Tariff Board does not have jurisdiction under section 57 of the *Excise Tax Act* to determine whether a manufacturer or producer is not liable for sales tax on specific goods by reason of the provisions of section 29 of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100, in this case, whether concrete modules constructed in a factory and assembled as a floating dock elsewhere constitute a “structure” manufactured in competition with floating docks of wood, fiberglass, styrofoam, etc. so as to remove their manufacturer from the category of “manufacturer or producer” under section 29(2b).

Goodyear Tire & Rubber Co. of Can. v. T. Eaton Co. [1956] S.C.R. 610, applied.

APPEAL from Tariff Board.

Russell J. Anthony for appellant.

J. E. Smith for respondent.

JACKETT C.J. (orally)—This is an appeal from a declaration of the Tariff Board dated December 14, 1970, dismissing an application by the appellant under section 57 of the *Excise Tax Act* for a declaration that sales tax does not apply to certain floating concrete docks, wharves and breakwaters made by the appellant.¹

The appellant, by its notice of appeal to this Court, asks that the declaration of the Tariff Board be set aside upon the following question of law:

Did the Tariff Board err as a matter of law in not declaring that the floating breakwaters and docks or wharves made by the Appellant are exempt from tax or that no amount of tax is payable thereon under the *Excise Tax Act*?

Cefer Designs Ltd. (Appelante)

c.

Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise (Intimé)

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, le juge Thurlow et le juge suppléant Sweet—Ottawa, le 12 juin 1972.

Commission du tarif—Compétence—Assujettissement à la taxe de vente de marchandises déterminées—Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1952, c. 100, art. 29(2b), 57—Éléments en béton assemblés à pied d'œuvre—«Structure» ou non—«Fabricant ou producteur».

L'article 57 de la *Loi sur la taxe d'accise* n'attribue pas à la Commission du tarif compétence pour décider si un fabricant ou un producteur est assujéti à la taxe de vente sur des marchandises déterminées par application de l'article 29 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100. En l'espèce, elle n'a donc pas compétence pour décider si des éléments en béton fabriqués en usine et assemblés ailleurs pour construire un dock flottant forment une «structure» en concurrence avec des quais flottants en bois, en fibre de verre ou en polystyrène, leur fabricant étant ainsi exclu par l'article 29(2b) de la catégorie des «fabricants ou producteurs».

Arrêt suivi: *Goodyear Tire & Rubber Co. of Can. c. T. Eaton Co.* [1956] R.C.S. 610.

APPEL d'une décision de la Commission du tarif.

Russell J. Anthony pour l'appelante.

J. E. Smith pour l'intimé.

LE JUGE EN CHEF JACKETT (oralement)—Il s'agit d'un appel de la déclaration de la Commission du tarif, daté du 14 décembre 1970, rejetant une demande de déclaration déposée par l'appelante en vertu de l'article 57 de la *Loi sur la taxe d'accise*, dont l'objet était d'obtenir que certains docks, quais et jetées flottants en béton fabriqués par l'appelante soient exonérés de la taxe de vente.¹

L'appelante demande, dans son avis d'appel devant cette Cour, l'annulation de la déclaration de la Commission du tarif et fonde son appel sur la question de droit suivante:

La Commission du tarif a-t-elle commis une erreur de droit en refusant de déclarer que les brise-lames, quais et docks flottants fabriqués par l'appelante sont exempts de la taxe et qu'aucune taxe n'est due sur ces produits en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*?

As I am of the view that the Tariff Board had no jurisdiction to entertain the application made to it by the appellant and, that, for that reason, the appeal to this Court must be dismissed, it becomes necessary for me to refer to the general scheme of the *Excise Tax Act*, in so far as it applies to consumption or sales tax, before I outline the application made by the appellant to the Tariff Board and before I explain why I have concluded that the Board had no jurisdiction to entertain it.

Section 30(1) of the *Excise Tax Act* imposes, *inter alia*, a consumption or sales tax of 9 per cent. on the sale price of all goods produced or manufactured in Canada payable, except in certain exceptional cases, by the producer or manufacturer at the time of delivery to the purchaser. Section 30(1) is, however, subject to section 32(1) which provides that the tax imposed by section 30 does not apply to sales of the "articles" mentioned in Schedule III, and to section 32(2), which provides for only 50 per cent. of the tax imposed by section 30 being payable on the sale and delivery of the "articles" enumerated in Schedule IV. There are various other special provisions that vary the *prima facie* effect of section 30(1). It will be sufficient, however, for present purposes, to mention section 2(1)(aa), which defines "manufacturer or producer" to include, *inter alia*, "any person, firm or corporation that owns, holds, claims, or uses any patent, proprietary, sales or other right to goods being manufactured . . .," and section 29(2b), which reads as follows:

(2b) Where a person

(a) manufactures or produces a building or other structure otherwise than at the site of construction or erection thereof, in competition with persons who construct or erect similar buildings or structures not so manufactured or produced,

(b) manufactures or produces otherwise than at the site of construction or erection of a building or other structure, structural building sections for incorporation into such building or structure, in competition with persons who construct or erect buildings or other structures that incorporate similar sections not so manufactured or produced,

(c) manufactures or produces concrete or cinder building blocks, or

(d) manufactures or produces from steel that has been purchased by or manufactured or produced by that

État d'avis que la Commission du tarif n'était pas compétente pour entendre la demande de l'appelante et que, pour ce motif, l'appel doit être rejeté, je devrai rappeler l'économie générale de la *Loi sur la taxe d'accise*, dans la mesure où elle vise la taxe de consommation ou de vente, avant d'exposer le contenu de la demande présentée par l'appelante à la Commission du tarif et d'expliquer pourquoi j'en suis venu à la conclusion que cette Commission n'était pas compétente pour l'entendre.

L'article 30(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* a notamment pour effet d'imposer une taxe de consommation ou de vente de 9 pour cent sur le prix de vente de toute marchandise produite ou fabriquée au Canada payable, sauf dans certains cas particuliers, par le producteur ou fabricant à l'époque où les marchandises sont livrées à l'acheteur. Cependant la portée de l'article 30(1) est limitée par l'article 32(1), qui stipule que la taxe imposée par l'article 30 ne s'applique pas à la vente des articles mentionnés à l'annexe III, et par l'article 32(2), qui stipule que la moitié seulement de la taxe imposée par l'article 30 sera prélevée sur la vente et la livraison des articles énumérés à l'annexe IV. Diverses autres dispositions particulières modifient la portée initiale de l'article 30(1). Toutefois il suffira, pour nos fins, de mentionner l'article 2(1)aa), qui définit «fabricant ou producteur» comme comprenant, entre autres, «toute personne, firme ou corporation qui possède, détient, réclame ou emploie un brevet, un droit de propriété, un droit de vente ou autres droits à des marchandises en cours de fabrication . . .» et l'article 29(2b) qui se lit comme suit:

(2b) Lorsqu'une personne

a) fabrique ou produit un bâtiment ou une autre structure, ailleurs qu'à pied d'œuvre, en concurrence avec des personnes qui construisent ou montent des bâtiments ou structures analogues non ainsi fabriqués ou produits,

b) fabrique ou produit, ailleurs qu'à l'endroit de la construction ou du montage d'un bâtiment ou d'une autre structure, des éléments porteurs destinés à être incorporés à un bâtiment ou une structure semblable, en concurrence avec des personnes qui construisent ou montent des bâtiments ou d'autres structures où sont incorporés des éléments de ce genre, non ainsi fabriqués ou produits,

c) fabrique ou produit des parpaings en béton ou des agglomérés, ou

d) fabrique ou produit, à partir de l'acier qu'elle a acheté, fabriqué ou produit et à l'égard duquel toute taxe prévue

person, and in respect of which any tax under this Part has become payable, fabricated structural steel for buildings,

he shall, for the purposes of this Part, be deemed not to be in relation to any such building, structure, building sections, building blocks or fabricated steel so manufactured or produced by him, the manufacturer or producer thereof.

Stopping at this point, it is apparent that among the problems that may arise in determining liability for this consumption or sales tax are the following:

(a) Are the articles in question of one of the classes of articles mentioned in Schedule III so that they are, in effect, exempt from any tax by section 32(1)?

(b) Are the articles in question of one of the classes of articles enumerated in Schedule IV so that they are in effect subject only to half rates by virtue of section 32(2)?

(c) Is the *de facto* manufacturer or producer of the articles in question deemed not to be the manufacturer or producer by section 29(2b) so that he is not liable to pay the tax imposed by section 30(1) in respect of such articles?

(d) Is some person who is not otherwise the manufacturer or producer of the articles in question the manufacturer or producer thereof for the purposes of consumption or sales tax by virtue of section 2(1)(aa) so that he is liable to pay the tax imposed by section 30(1) in respect of such articles?

Returning to the provisions of the legislation, it would appear that the tax is recoverable as a debt due to the Crown in the Federal Court or in any other court of competent jurisdiction under section 50(1) of the *Excise Tax Act*; and, presumably, any dispute between a subject and the Crown concerning liability for the tax can be determined in such an action. There is, in addition, section 57 of the *Excise Tax Act* which is in question in this appeal and which reads, in part, as follows:

57. (1) Where any difference arises or where any doubt exists as to whether any or what rate of tax is payable on any article under this Act and there is no previous decision upon the question by any competent tribunal binding throughout Canada, the Tariff Board constituted by the

par la présente Partie est devenue payable, de l'acier de construction ouvré pour bâtiments,

elle est réputée, aux fins de la présente Partie, relativement à tous semblables bâtiments, structures, éléments, parpaings ou agglomérés ou acier de construction qu'elle a ainsi fabriqués ou produits, ne pas en être le fabricant ou le producteur.

Il apparaît d'ores et déjà que, parmi les difficultés qui peuvent surgir lorsqu'on détermine l'assujettissement à cette taxe de consommation ou de vente, se posent les questions suivantes:

a) Les articles en question appartiennent-ils à une des catégories d'articles mentionnées à l'annexe III, ce qui aurait pour effet de les exonérer de toute taxe par application de l'article 32(1)?

b) Les articles en question appartiennent-ils à une des catégories d'articles énumérées à l'annexe IV, ce qui aurait pour effet de les soumettre à un taux diminué de moitié en vertu de l'article 32(2)?

c) Le fabricant ou producteur *de facto* des articles en question est-il réputé ne pas en être fabricant ou producteur en vertu de l'article 29(2b), de sorte qu'il n'est pas assujéti à la taxe imposée par l'article 30(1) en ce qui concerne ces articles?

d) Une personne, qui n'est pas le fabricant ou le producteur des articles en question, le devient-elle aux fins de la taxe de consommation ou de vente par application de l'article 2(1)aa) de sorte qu'elle est assujéti à la taxe imposée par l'article 30(1) pour ces articles?

D'après les textes, la taxe est recouvrable, à titre de dette envers la Couronne, devant la Cour fédérale ou devant tout autre tribunal compétent en vertu de l'article 50(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*; et l'on peut présumer que tout litige entre un sujet et la Couronne qui porte sur l'assujettissement à la taxe peut être réglé lors d'une telle action. Signalons en outre l'article 57 de la *Loi sur la taxe d'accise*, qui soulève une question dans cette affaire, et se lit en partie comme suit:

57. (1) Lorsqu'il se produit un différend ou qu'un doute existe sur la question de savoir si, aux termes de la présente loi, un article est assujéti à la taxe ou sur le taux applicable à l'article et qu'aucun tribunal compétent n'a jusque-là rendu, en l'espèce, une décision visant tout le Canada, la

Tariff Board Act may declare what amount of tax is payable thereon or that the article is exempt from tax under this Act.

(2) Before making a declaration under subsection (1) the Tariff Board shall provide for a hearing and shall publish a notice thereof in the *Canada Gazette* at least twenty-one days prior to the day of the hearing; and any person who, on or before that day, enters an appearance with the Secretary of the Tariff Board may be heard at the hearing.

(3) A declaration by the Tariff Board under this section is final and conclusive, subject to appeal as provided in section 58.

I turn now to the application made by the appellant to the Tariff Board. Reference should first be made to certain correspondence attached to the application. That correspondence is as follows:

(1) Letter from the appellant to the District Excise Officer dated November 25, 1968:

For approximately two years the company of letter head has been involved in the research and development of cement flotation and allied products. For some of our products the initial development stage is complete and are now being marketed. Of recent, however, it has become apparent that for one of the above mentioned product lines the application of the 12% Federal Sales Tax on the total manufactured *sales price* is not in keeping with the practice of competition. Consequently we find that, from a 'pricing' standpoint we are placed in a disadvantageous position. We suggest, in these instances, that Part VI, Section 29(2b) paragraph (a), (b) of the Federal Excise Tax Act should apply.

The product line in question is floating concrete docks or wharfs used in the B.C. Marine industry for mooring of boats and other types of vessels. The individual concrete float modules are made at our plant but when joined or coupled together at the customer's site form a floating complex. From a product standpoint, the above mentioned type of concrete flotation is in direct competition with various other types of flotation material such as wood, fiber-glass pontoon, styra foam, and so forth. We find that, in these instances, competitors are not required to ask their customers to bear the 12% Federal Excise Tax in the *total manufactured sales price*. Consequently, therefore, our view is that we fall within Part VI, Section 29, 2 (b) sub. para. (a) (b) which reads in part

(2B) Where a person

(a) manufactures or produces a building or other structure otherwise than at the site of construction or erection thereof, in competition with persons who construct or erect similar buildings or structures not so manufactured or produced.

Commission du tarif, institué par la *Loi sur la Commission du tarif*, peut déclarer quel montant de taxe est exigible sur l'article ou déclarer que l'article est exempt de la taxe en vertu de la présente loi.

(2) Avant de faire une déclaration aux termes du paragraphe (1), la Commission du tarif doit pourvoir à une audition et en publier un avis dans la *Gazette du Canada* au moins vingt et un jours avant la date de l'audition; et quiconque, à cette date au plus tard, produit une comparution au bureau du secrétaire de la Commission du tarif, peut être entendu à l'audition.

(3) Une déclaration par la Commission du tarif, en vertu du présent article, est définitive et péremptoire, sauf appel ainsi que le prévoit l'article 58.

J'examinerai maintenant la demande présentée par l'appelante à la Commission du tarif. Il nous faut d'abord mentionner la correspondance jointe à cette demande. Cette correspondance est la suivante:

(1) Lettre de l'appelante à l'agent d'accise du district, datée du 25 novembre 1968:

Depuis environ 2 ans, la compagnie dont le nom figure sur l'entête de cette lettre a entrepris la conception et la mise au point d'éléments flottants en ciment et de produits voisins. Pour quelques-uns de nos produits la phase initiale de mise au point est terminée et ils sont en train d'être mis sur le marché. Toutefois, il nous est apparu récemment que pour l'un des types de produits mentionnés plus haut, la taxe fédérale de 12% sur la vente, basée sur le prix de vente total du produit manufacturé ne s'applique pas dans le cas de nos concurrents. Par conséquent, nous considérons qu'en ce qui concerne nos prix, nous sommes placés dans une situation désavantageuse. Nous prétendons que ces cas justifient l'application de l'article 29(2b), alinéas a) et b), de la Partie VI de la Loi sur la taxe d'accise.

Le genre de produits en question comprend des docks et quais flottants en béton utilisés par les transporteurs maritimes de Colombie-Britannique pour l'amarrage de navires ou d'autres embarcations. Chaque élément modulaire en béton est fabriqué à notre usine, mais une fois liés ou fixés les uns aux autres au lieu choisi par le client, ces éléments forment un ensemble flottant. Du point de vue du produit, ce type d'éléments flottants en béton est en compétition directe avec divers autres types d'éléments flottants tels que le bois, les pontons en fibre de verre, la mousse de polystyrène et ainsi de suite. Nous constatons que, dans le cas de ces produits, nos concurrents ne sont pas dans l'obligation de demander à leur client de payer la taxe fédérale d'accise de 12% sur le prix de vente *total* des produits manufacturés. Par conséquent, nous estimons pouvoir bénéficier de l'article 29(2b), alinéas a) et b), de la Partie VI, qui se lit en partie comme suit:

(2b) Lorsqu'une personne

a) fabrique ou produit un bâtiment ou une autre structure, ailleurs qu'à pied d'œuvre, en concurrence avec des personnes qui construisent ou montent des bâtiments ou structures analogues non ainsi fabriqués ou produits,

(b) manufactures or produces otherwise than at the site of construction or erection of a building or other structure, structural building sections for incorporation into such building or structure, in competition with persons who construct or erect buildings or other structures that incorporate similar sections not so manufactured or produced.

he shall, for the purposes of this Part, be deemed not to be in relation to any such building, structure, building sections, building blocks or fabricated steel so manufactured or produced by him, the manufacturer or producer thereof.

We request your thoughts on the above matter and respectfully request a ruling as to whether our interpretation of Section 29 is a correct one.

Should you wish further details or clarification on any of the above points to assist in your decision, please call on us.

(2) Letter from the Department of National Revenue to the appellant dated December 6, 1968:

This will acknowledge your letter of November 25, 1968, concerning the application of sales tax to floating concrete docks and wharves which are manufactured by your firm.

It is understood that the individual concrete float modules are made in your plant and are subsequently joined or coupled together at the customer's site to form a floating complex. You have indicated that your competitors, who construct floating docks at site from materials such as wood, fibreglassed pontoons, styrafoam, etc., are required to account for tax only on materials used. Your firm, on the other hand, is required to account for tax on your full selling price less applicable allowances for transportation and installation.

In this connection, you have requested that consideration be given to application of the provisions of Section 29(2b)(a) and (b) of the Excise Tax Act with respect to the floating concrete docks of your manufacture.

Sections 29(2b)(a) and (b) deal only with "buildings" and "structures". It is the Department's view that floating docks and wharves are neither buildings nor structures within the terms of the Excise Tax Act and, consequently, cannot be dealt with under these Sections.

(3) Letter from the appellant to the Department of National Revenue dated May 22, 1969:

Further to my letter November 25, 1968 and in reply to your letter December 6, 1968.

Considerable thought has been given to the question concerning what we feel our position is with respect to Section 29(2b), (a) of the Excise Tax Act. In your letter December 8, 1968 you state that the concrete floats of our manufacture are not considered 'structures' and therefore cannot be dealt with under Section 29.

According to a recognized dictionary definition, 'structure' is taken to mean, among other things, "... manner in which a building or organism or other complete whole is construct-

b) fabrique ou produit, ailleurs qu'à l'endroit de la construction ou du montage d'un bâtiment ou d'une autre structure, des éléments porteurs destinés à être incorporés à un bâtiment ou une structure semblable, en concurrence avec des personnes qui construisent ou montent des bâtiments ou d'autres structures où sont incorporés des éléments de ce genre, non ainsi fabriqués ou produits,

elle est réputée, aux fins de la présente Partie, relativement à tous semblables bâtiments, structures, éléments, parpaings ou agglomérés ou acier de construction qu'elle a ainsi fabriqués ou produits, ne pas en être le fabricant ou le producteur.

Nous aimerions avoir votre opinion sur cette question et vous demandons respectueusement de décider si notre interprétation de l'article 29 est la bonne.

Nous sommes à votre entière disposition pour tout renseignement ou toute précision concernant les questions soulevées plus haut qui pourraient vous être utiles.

(2) Lettre du ministère du Revenu national à l'appelante, datée du 6 décembre 1968:

Nous vous accusons réception de votre lettre du 25 novembre 1968 concernant l'application de la taxe de vente aux docks et quais flottants en ciment fabriqués par votre entreprise.

Nous croyons comprendre que les éléments modulaires flottants en ciment sont fabriqués dans votre usine et sont ensuite liés ou fixés les uns aux autres au lieu choisi par le client pour former un ensemble flottant. Vous avez indiqué que vos concurrents, qui utilisent des matériaux tels que le bois, les pontons en fibre de verre, la mousse de polystyrène pour la construction sur place de docks flottants, ne doivent calculer la taxe que sur les matériaux utilisés. Votre entreprise, elle, doit calculer la taxe sur le prix de vente total moins les déductions permises pour le transport et l'installation.

C'est pourquoi vous nous avez demandé d'étudier la possibilité d'appliquer l'article 29(2b)(a) et (b) de la Loi sur la taxe d'accise aux docks flottants en ciment fabriqués par vous.

L'article 29(2b)(a) et (b) ne vise qu'un «bâtiment» ou une «structure». Le ministère est d'avis que des docks et quais flottants ne constituent pas des bâtiments ou des structures au sens de la Loi sur la taxe d'accise et ne peuvent, par conséquent, être visés par cet article.

(3) Lettre de l'appelante au ministère du Revenu national, datée du 22 mai 1969.

Suite à notre lettre du 25 novembre 1968 et en réponse à la vôtre du 6 décembre 1968.

Nous avons longuement réfléchi à notre position quant à l'interprétation de l'article 29(2b)(a) de la Loi sur la taxe d'accise. Dans votre lettre du 8 décembre 1968, vous affirmez que les flotteurs en ciment que nous fabriquons ne sont pas considérés comme des structures et que, par conséquent, ils ne sont pas visés par l'article 29.

D'après la définition que donne un dictionnaire connu, «structure» veut dire, entre autres choses, «... manière dont un bâtiment ou un organisme ou un ensemble est

ed . . . thing constructed . . . complex whole". Surely, our concrete flotation *when coupled together* to form one complete complex could be classed as a 'structure' under the foregoing definition. From your letter of December 8 it appears as if the Excise Tax Act has taken the rather limited usage of the words 'or other structure' as relevant to structures affixed to land only. If this is the case, the intent of Section 29(2b) appears to be legislation to preclude unfair taxation between 'contractors' and 'manufacturers' engaged in fabrication of competitive products.

Our argument is that, in some cases we are caught in the same 'contractor'-'manufacturer' dilemma with regards to Taxation. In other words, on occasion we find ourselves in direct competition with persons who fabricate under contractors licence, 'structurers' that are built to perform an identical function as that of our product. The tax implication on our competitive bid-pricing is self evident. Our view is that the intent of Section 29(2b)(a) should apply in situations where obvious conflict exists between ourselves and persons operating under contractor licence. It should be emphasized that it is the application of the Federal Tax that is under contention and not the 12% Tax per se.

Because we feel rather strongly as to the interpretation and application of Section 29(2b)(a) and how it applies to us under certain circumstances, for two of our more recent contracts we have acted in the capacity of 'contractor'. The contracts in question were for two concrete breakwater complexes. In both cases our concrete breakwater was in competition with contractors offering three alternative types of breakwater, namely: rock fill, pile breakwater and/or floating log.

Accordingly, to improve our competitive position, or at least work from a common denominator, we acted as 'contractors' for these specific jobs and have paid Federal Tax on materials only.

This letter is submitted to amplify our previous letter of the 25 November, 1968. In the light of the foregoing we respectfully request that your department reappraise our situation with respect to Section 29(2b)(a) of the Excise Tax Act.

(4) Letter from the Department of National Revenue to the appellant dated September 30, 1969:

This will refer to previous correspondence and our meeting of Sept. 25, 1969 with Mr. L. J. Vetter regarding the application of sales tax to floatable concrete products of your manufacture.

As explained during the meeting, the Department holds that with reference to Section 29(2b)(a) & (b) of the Excise Tax Act, the persons who produce the goods concerned *must be in competition with persons who construct or erect similar goods at site i.e. concrete in competition with concrete, or wood in competition with wood.* The floatable

construit . . . chose construite . . . ensemble complexe». Il nous paraît indéniable que d'après cette définition, l'on pourrait qualifier de «structure» nos éléments modulaires en ciment, lorsqu'ils sont assemblés de manière à former un ensemble complet. Il ressort de votre lettre du 8 décembre que la Loi sur la taxe d'accise utiliserait d'une manière plutôt étroite les mots «ou une autre structure», en visant uniquement les structures fixées au sol. Si cela est bien le cas, l'intention du législateur qui ressort de l'article 29(2b) serait d'empêcher l'inégalité entre l'imposition des «entrepreneurs» et celle des «fabricants» pour la fabrication de produits concurrents.

Notre argument est que, dans certains cas, nous sommes aux prises avec le même dilemme «entrepreneurs»-«fabricants» en ce qui concerne le fisc. En d'autres termes, nous nous trouvons parfois en concurrence directe avec des personnes qui fabriquent, en utilisant une licence d'«entrepreneur», des «structures» destinées à un usage identique à celui de notre produit. Les implications fiscales de cet état de choses sur notre capacité de faire des soumissions compétitives sont évidentes. Nous sommes d'avis que l'article 29(2b)(a) devrait, pour se conformer à son but, s'appliquer aux situations dans lesquelles il existe un conflit évident entre notre entreprise et les exploitants d'une licence d'«entrepreneur». Il faut insister aussi sur le fait que c'est l'application de la taxe fédérale qui est contestée et non pas son montant de 12%.

Convaincus du bien-fondé de notre position concernant l'interprétation et l'application de l'article 29(2b)(a), et la manière dont il peut nous être appliqué dans certains cas, nous avons agi en capacité d'«entrepreneur» pour deux de nos derniers contrats. Les contrats en question portaient sur deux ensembles de brise-lames en béton. Dans ces deux cas notre brise-lames en béton s'est trouvé en concurrence avec trois autres types de brise-lames, soit un brise-lames créé par enrochement, un brise-lames formé de pilotis, et un brise-lames de rondins flottants.

Par conséquent, pour améliorer notre position vis-à-vis de nos concurrents ou au moins pour démarrer au même niveau, nous avons agi à titre d'«entrepreneur» pour ces deux travaux, et nous n'avons payé la taxe fédérale que sur les matériaux.

Nous vous soumettons cette lettre dans le but de préciser notre lettre antérieure du 25 novembre 1968. A la lumière de ce qui précède, nous vous demandons respectueusement de reconsidérer notre situation en ce qui concerne l'article 29(2b)(a) de la Loi sur la taxe d'accise.

(4) Lettre du ministère du Revenu national à l'appelante, datée du 30 septembre 1969:

Suite à notre correspondance antérieure et à la réunion du 25 septembre 1969 avec M. L. J. Vetter concernant l'application de la taxe de vente à vos produits flottants en béton.

Conformément aux applications données lors de la réunion, le Ministre est d'avis que, pour les fins de l'article 29(2b)(a) et (b) de la Loi sur la taxe d'accise, les personnes qui produisent les marchandises en question *doivent être en concurrence avec des personnes qui construisent ou érigent à pied d'œuvre des marchandises semblables, c.-à-d. du*

concrete products of your manufacture cannot be said to be produced in competition with similar goods produced at site. Consequently, the floating concrete docks, wharves, or walkways of your manufacture are held to be taxable on the sale price. It was further confirmed that *the floatable goods named are not* considered to be *structures* within the meaning of Section 29 (2b).

Your continued co-operation and patience is very much appreciated and it is regretted that within the framework of the legislation a favourable decision could not be given.

(5) Letter from Department of National Revenue to the solicitors for the appellant dated December 17, 1969:

This refers to your letter of December 10, 1969 requesting our comments concerning the wording of a proposed statement of the differences existing between the Department and yourselves regarding the interpretation of Section 29(2b),(a) and (b) of the Excise Tax Act.

It is considered that the wording as shown in your draft statement correctly presents the points in issue.

The draft statement referred to in this latter letter would appear to be that which appears on page 52 of the case, which reads as follows:

THE TARIFF BOARD
STATEMENT OF APPEAL

POINTS IN ISSUE:

RE: SECTION 29(2b),(a) and (b), OF "EXCISE TAX ACT", R.S.C. 1952, CHAPTER 100

(a) Whether the wording "in competition with persons who construct or erect similar buildings or structures . . ." is confined to "similar" *material*, i.e., concrete in competition with concrete, or wood in competition with wood;

(b) Whether the word "structures" includes floating docks, floating wharves, and floating breakwaters.

The application to the Tariff Board as amended during the Tariff Board hearing bears date April 15, 1970, and reads in part as follows:

NOTICE OF APPLICATION

TAKE NOTICE that an application will be made by Cefer Designs Ltd. to the Tariff Board for a Declaration that Floating Concrete Docks, Wharves and Breakwaters manufactured by Cefer Designs Ltd. are exempt from sales tax, pursuant to the provisions of the Excise Tax Act.

béton en concurrence avec du béton, ou du bois en concurrence avec du béton, ou du bois en concurrence avec du bois. On ne peut dire que les produits flottants en béton de votre fabrication soient en concurrence avec des produits semblables fabriqués à pied d'œuvre. Par conséquent, les docks, quais et pontons flottants en béton de votre fabrication doivent être imposés sur le prix de vente. L'on vous a également confirmé que nous ne considérons pas les *merchandises flottables en question* comme des *structures* au sens de l'article 29(2b).

Nous vous remercions de votre collaboration et de votre patience et nous regrettons de n'avoir pu, dans le cadre de la législation en vigueur, en arriver à une décision conforme à vos désirs.

(5) Lettre du ministère du Revenu national aux avocats de l'appelante, datée du 17 décembre 1969:

Suite à votre lettre du 10 décembre 1969, demandant nos commentaires sur la rédaction d'un projet d'exposé des différends entre le Ministre et votre entreprise sur l'interprétation de l'article 29(2b)a) et b) de la Loi sur la taxe d'accise.

Nous considérons que la rédaction de votre projet exprime clairement les questions en litige.

Le projet d'exposé mentionné dans cette dernière lettre semble être celui qui apparaît à la page 52 du dossier et se lit comme suit:

COMMISSION DU TARIF
EXPOSÉ DES DIFFÉRENDS

QUESTIONS EN LITIGE:

OBJET: L'ARTICLE 29(2b)a) et b), DE LA «LOI SUR LA TAXE D'ACCISE», S.R.C. 1952, CHAPITRE 100

a) L'expression «en concurrence avec des personnes qui construisent ou montent des bâtiments ou structures analogues» est-elle limitée aux cas où des *matériaux* «analogues» sont utilisés c.-à-d., du béton en concurrence avec du béton, du bois en concurrence avec du bois?

b) L'expression «structure» comprend-elle des docks flottants, des quais flottants et des jetées flottantes?

La demande présentée à la Commission du tarif, modifiée pendant les audiences de la Commission du tarif, porte la date du 15 avril 1970 et se lit en partie comme suit:

AVIS DE DEMANDE

AVIS EST DONNÉ que la Cefer Designs Ltd. demandera à la Commission du tarif de déclarer les docks, quais et brise-lames flottants en béton fabriqués par la Cefer Designs Ltd. exempts de la taxe de vente, conformément aux dispositions de la Loi sur la taxe d'accise.

STATEMENTS OF FACTS

(a) Cefer Designs Ltd. is a body corporate duly incorporated pursuant to the laws of the Province of British Columbia having a registered office at Suite 1410—1075 West Georgia Street, in the City of Vancouver, Province of British Columbia and having a place of business at 899 River Road, in the Municipality of Richmond, Province of British Columbia.

(b) Cefer Designs Ltd. manufactures cement segments for Floating Docks, Breakwaters and Wharves from its plant in Richmond, British Columbia.

(c) Cefer Designs Ltd. manufactures or produces the said Docks, Wharves and Breakwaters otherwise than at the site of construction or erection thereof, in competition with persons who construct or erect similar buildings or structures not so manufactured or produced.

(d) Alternatively, Cefer Designs Ltd. manufactures or produces, otherwise than at the site of construction or erection of a building or other structure, the said Docks, Wharves and Breakwaters for incorporation into such building or structure, in competition with persons who construct or erect buildings or other structures that incorporate similar sections not so manufactured or produced.

DOUBT OR DIFFERENCE

(e) That the difference which exists between Cefer Designs Ltd. and the Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise is:

(i) whether the wording "in competition with persons who construct or erect similar buildings or structures . . ." is confined to "similar" *material*, i.e., concrete, or wood in competition with wood; and

(ii) whether the word "structures" includes cement Docks, Wharves and Breakwaters, or segments thereof of a size and design similar to those constructed by Cefer Designs Ltd.

(h) Cefer Designs Ltd. ask for a Declaration that:

1. the word "structures" used in Section 29 2(b)(a) and (b) of the Excise Tax Act includes Floating Cement Wharves, Docks and Breakwaters or segments thereof, of a type constructed by Cefer Designs Ltd.; and

2. that the wording "in competition with persons who construct or erect similar buildings or structures . . ." used in Section 29(2b)(a) and (b) of the Excise Tax Act is not confined to "similar *material*"; and

3. that for the purposes of Part VI of the Excise Tax Act, Cefer Designs Ltd. is deemed not to be the manufacturer or producer of Floating Concrete Docks, Wharves and Breakwaters.

4. that the floating docks, wharves and breakwaters, produced by Cefer Designs Ltd. are exempt from tax under the Excise Tax Act.

The Tariff Board's findings as to the facts read as follows:

EXPOSÉ DES FAITS

a) La Cefer Designs Ltd. est une corporation dûment constituée en vertu des lois de la province de la Colombie-Britannique, ayant son siège social au 1075 rue Georgia Ouest, bureau 1410, dans la cité de Vancouver, et un bureau d'affaires au 899 River Road, dans la municipalité de Richmond (province de Colombie-Britannique).

b) La Cefer Designs Ltd. fabrique, dans son usine de Richmond (Colombie-Britannique), les éléments modulaires en ciment des docks, brise-lames et quais flottants.

c) La Cefer Designs Ltd. fabrique ou produit ces docks, quais et brise-lames ailleurs qu'à pied d'œuvre, en concurrence avec des personnes qui construisent ou montent des bâtiments ou structures analogues non ainsi fabriqués ou produits.

d) Dans l'alternative, la Cefer Designs Ltd. fabrique ou produit, ailleurs qu'à l'endroit de la construction ou du montage d'un bâtiment ou d'une autre structure, lesdits docks, quais et brise-lames destinés à être incorporés à un bâtiment ou une structure, en concurrence avec des personnes qui construisent ou montent des bâtiments ou d'autres structures où sont incorporés des éléments de ce genre, non ainsi fabriqués ou produits.

POINTS DOUTEUX OU DIFFÉRENTS

e) Le différend entre la Cefer Designs Ltd. et le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et accise porte sur les questions suivantes:

(i) l'expression «en concurrence avec des personnes qui construisent ou montent des bâtiments ou structures analogues» vise-t-elle uniquement des *matériaux* «analogues» c.-à-d. du béton ou du bois en concurrence avec du bois.

(ii) l'expression «structure» comprend-elle les docks, quais ou brise-lames en ciment, ou des éléments modulaires de ces constructions, d'une dimension et d'une conception analogues à ceux fabriqués par la Cefer Designs Ltd.

h) La Cefer Designs Ltd. demande une déclaration en ces termes:

1. l'expression «structure» employée dans l'article 29(2b)(a) et (b) de la Loi sur la taxe d'accise comprend les quais, docks et brise-lames flottants en ciment ou les éléments modulaires de ces constructions du type fabriqué par la Cefer Designs Ltd.;

2. l'expression «en concurrence avec des personnes qui construisent ou montent des bâtiments ou structures analogues . . .» employée dans l'article 29(2b)(a) et (b) de la Loi sur la taxe d'accise ne se limite pas à des *matériaux* «analogues», et

3. aux fins de la Partie VI de la Loi sur la taxe d'accise, la Cefer Designs Ltd. est réputée ne pas être fabricant ou producteur de docks, quais et brise-lames flottants en ciment;

4. les docks, quais et brise-lames flottants produits par la Cefer Designs Ltd. sont exempts de la taxe prévue par la Loi sur la taxe d'accise.

Les constatations de faits de la Commission du tarif se lisent comme suit:

The appellant makes long hollow parallelepipeds of concrete, though the parallelepipedal form may, at times, be somewhat varied to suit particular circumstances; in one instance cited in evidence they measured, in feet, $20 \times 4 \times 80$. These parallelepipeds are commonly known as segments and will be thus designated.

These segments, in sizes appropriate to the particular use, are made by the appellant in its drydock; they are then floated and towed to the place where they will be used. At this place they are appropriately secured to each other to form a floating dock, wharf or breakwater. To keep the floating dock, wharf or breakwater in place various methods may be used; the outer ends of the complete device of several segments may be made fast to a piling or dolphin driven into the seabed; the device may be made fast by heavy chains with anchors; it may be made fast by stiff arms or legs, usually of wood or steel, which are fixed to the shore. These methods are intended to allow the device to rise and fall vertically with the tide, with little or no movement in the horizontal plane.

When in place, the appellant's installations serve either as breakwaters or as docks or wharves upon which persons or vehicles may gain ready access to vessels secured alongside. They may have, upon their upper surfaces, decking made of other material than concrete such as wood or steel.

There are competitive installations of concrete and competitive installations of wood the floatation of which is maintained by wood, styrofoam, fibreglass or other means.

All these installations have different competitive advantages and disadvantages in suitability, in capital cost, in maintenance cost and in durability or useful life.

The appellant's installations are each built to order for the specific use of each customer and are designed for the permanent use of the customer at the place indicated by the customer.

In my view section 57 does not confer jurisdiction on the Tariff Board in respect of the class of problems into which the problem raised by this application falls. Section 57 obviously applies to any question as to whether articles of a particular description fall within one of the classes of articles mentioned in Schedule III so that no tax is payable with regard thereto under section 30(1) (section 32(1)) and to any question as to whether articles of a particular description fall within one of the classes enumerated in Schedule IV so that only 50 per cent. of the tax imposed by section 30(1) is payable with regard thereto (section 32(2)). Any such question may be raised, provided there is a sufficiently definite description of the articles in question, as a question of general application. Such a question does not, in other words, have to be related to the goods involved in a particu-

L'appelant fabrique des parallépipèdes en béton, longs et creux, dont la forme peut varier si nécessaire pour s'adapter aux besoins; dans un cas cité en exemple, ils mesurent $20 \times 4 \times 80$ pieds. On les désigne couramment sous le nom de segments, terme ci-après employé.

L'appelant fabrique en cale sèche des segments de dimensions appropriées selon l'utilisation prévue; ceux-ci sont ensuite mis à flot et remorqués jusqu'à l'endroit où ils seront utilisés. Là ils sont convenablement attachés ensemble de manière à former un dock flottant, un quai ou un brise-lames. On peut employer diverses méthodes pour garder le dock flottant, quai ou brise-lames en place; les extrémités extérieures d'un ensemble de plusieurs segments peuvent être amarrées à une palplanche ou à un corps mort, enfoncé dans le lit de la mer; on peut les amarrer à l'aide de lourdes chaînes et d'ancres, ou encore, à l'aide de pattes rigides, ordinairement en bois ou en acier, qui sont fixées à la rive. Ces méthodes permettent au dispositif de s'élever et de s'abaisser verticalement avec la marée, tout en évitant au maximum les mouvements horizontaux.

Une fois en place, les installations de l'appelant servent de brise-lames, de docks ou de quais qui permettent aux personnes ou aux véhicules de se rendre aux navires amarrés. La surface du tablier peut être couverte d'un matériau autre que le béton comme le bois ou l'acier.

Il existe des installations concurrentes en béton ou en bois, dont le flottage se fait à l'aide de bois, de mousse de polystyrène, de fibre de verre ou autres matériaux.

Ces diverses installations ont des avantages et des inconvénients qui permettent la concurrence dans le domaine de l'adaptation à une utilisation donnée, des frais d'installation et d'entretien, de la résistance ou de la durée de vie utile.

Les installations de l'appelant sont toutes construites sur commande en fonction de l'usage exprès de chaque client et conçues pour l'usage permanent du client à l'endroit par lui indiqué.

Selon moi, l'article 57 n'attribue pas à la Commission du tarif la compétence pour trancher le genre de problème soulevé par cette demande. Il est évident que l'article 57 s'applique à toute question portant sur l'appartenance d'un article donné à l'une des classes d'articles mentionnées à l'annexe III et donc exemptes de la taxe imposée par l'article 30(1) (article 32(1)) ou à toute question portant sur l'appartenance d'un article donné à l'une des catégories énumérées à l'annexe IV et donc assujetties à la moitié de la taxe imposée par l'article 30(1) (article 32(2)). Toute question de ce genre peut être posée comme étant d'application générale, à la condition de fournir une description suffisamment précise des articles en question. En d'autres termes, une telle question ne doit pas être posée dans le contexte d'une transaction donnée dont ces marchandises feraient l'objet.

lar transaction. Put another way, what section 57 does, when section 57(2) is read with section 57(1), is to authorize the Tariff Board to make a declaration of general application as to whether a particular class of articles is exempt or entitled to a special rate after having given all persons interested in such a declaration an opportunity to be heard.

Where, however, a question arises as to whether any person was the manufacturer or producer of certain goods, this must be decided with reference to the facts of the particular transaction. Obviously, this is so if the question raised is a pure question of fact as to whether the defendant was the manufacturer or producer of the goods in question. The Supreme Court of Canada, in *Goodyear Tire & Rubber Co. of Canada Ltd. v. T. Eaton Co. Ltd.* [1956] S.C.R. 610, has held that section 57 had no application where the question was whether a person was to be considered a manufacturer or producer for the purposes of sales tax by virtue of section 2(1)(aa) of the *Excise Tax Act* (which at that time was section 2(a)(ii) of the Act). In my view, essentially the same kind of problem is involved in a question arising under section 29(2b). Such a question must be decided, in relation to each transaction. Whether the conditions of section 29(2b) have been complied with so that, while the appellant would otherwise be the manufacturer or producer for purposes of sales tax, that provision requires that he be deemed not to be the manufacturer or producer is of necessity a question that must be determined with respect to specific goods.

The impossibility of having a question under section 29(2b) decided by a proceeding involving a class of articles such as is contemplated by section 57 is illustrated by considering the complexity of the sales tax legal problems that can be involved in the erection of a wharf. Consider the following possibilities:

1. If a contractor who has a contract to erect a fixed wharf on site buys materials manufactured or produced by somebody else

C'est-à-dire que l'effet de l'article 57, lorsqu'on lit ensemble les paragraphes (1) et (2), est d'autoriser la Commission du tarif à émettre une déclaration d'application générale sur la question de savoir si une catégorie déterminée d'articles est exonérée de la taxe ou bénéficie d'un taux spécial, après avoir donné à toutes les personnes intéressées dans cette déclaration la possibilité d'être entendues.

Toutefois, si une question se pose sur le point de savoir si une personne est le fabricant ou le producteur de certains produits, elle doit être décidée en tenant compte des circonstances d'une certaine transaction. Ceci est évidemment le cas, si la question soulevée est une pure question de fait, à savoir si le défendeur est le fabricant ou le producteur des marchandises en question. La Cour suprême du Canada, dans l'affaire *Goodyear Tire & Rubber Co. of Canada Ltd. c. T. Eaton Co. Ltd.* [1956] R.C.S. 610, a décidé que l'article 57 ne s'appliquait pas lorsqu'il s'agissait de savoir si une personne devait être qualifiée de fabricant ou de producteur aux fins de la taxe de vente en vertu de l'article 2(1aa) de la *Loi sur la taxe d'accise* (qui à cette époque était l'article 2a)(ii) de la Loi). Selon moi, on retrouve essentiellement le même type de problème à propos de l'article 29(2b). Une telle question doit être décidée en tenant compte de chaque transaction. La question de savoir si les exigences de l'article 29(2b) ont été respectées, et donc si l'appelante, qui en l'absence de ce texte serait considérée comme le fabricant ou le producteur aux fins de la taxe de vente, doit effectivement, en vertu de cet article, être réputée ne pas en être le fabricant ou le producteur, est nécessairement une question à trancher en fonction de produits déterminés.

L'impossibilité de résoudre une question portant sur l'article 29(2b) par une procédure mettant en cause une catégorie d'articles telle que celle que prévoit l'article 57, apparaît nettement si l'on considère la complexité des problèmes juridiques en matière de taxe de vente qui peuvent se poser pour la construction d'un quai. Que l'on songe aux possibilités suivantes:

1. Si un entrepreneur qui a conclu un contrat pour la construction à pied d'œuvre d'un quai fixe, achète des matériaux fabriqués ou

and incorporates them into the realty piece by piece as he builds the structure on it, he probably incurs no sales tax liability.

2. If a contractor who has a contract to erect a fixed wharf on site manufactures or produces materials or parts and incorporates them into the realty as he builds the structure, he will be deemed by section 31(1)(d) to have sold such materials or parts and will have to pay sales tax on them. See *The King v. Dominion Bridge Co. Ltd.* [1940] S.C.R. 487.

3. If a contractor who has a contract for a floating wharf such as the appellant contracts for manufactures or produces parts and puts them together and fixes them at the site as the appellant does, it may well be a question of fact and law, in each particular case, as to whether

(a) the wharf never becomes part of the realty so that the contractor is a manufacturer of the parts and *sells* them under a contract that calls for installation, or

(b) the wharf, though after installation it is floating in a fixed spot, is nevertheless a part of the realty so that liability to sales tax is dependent upon section 31(1)(d).

The answer to the latter question could, as it seems to me, vary from particular case to particular case, and I am inclined to think that the question of whether the wharf is a "structure" might vary likewise. My view on that is that, just as an elevator or lift is ordinarily part of the realty, so a floating wharf or other similar installation that is so fixed that it is intended to stay on the same site for the duration of its economic "life", may be a part of the realty and, if it is a part of the realty, then it seems to me that it may be a "structure" within the ordinary meaning of that word.² What I have just said is, of course, *obiter dicta* and so is the further opinion that I am prepared to express, having regard to the unfortunate history of this affair, that a section of a concrete dock may well be "similar", as a section of a structure, to

produits par quelqu'un d'autre et les incorpore à cet immeuble un à un à mesure que s'élève la structure, il est probable qu'il n'est pas assujéti à la taxe de vente.

2. Si un entrepreneur qui a conclu un contrat pour la construction d'un quai à pied d'œuvre, fabrique ou produit des matériaux ou des pièces et les incorpore à l'immeuble à mesure qu'il monte la structure, il sera réputé en vertu de l'article 31(1)d) avoir vendu ses matériaux ou ses pièces et devra payer la taxe de vente sur ces produits. Voir l'arrêt *The King c. Dominion Bridge Co. Ltd.* [1940] R.C.S. 487.

3. Si un entrepreneur qui a conclu un contrat pour la construction d'un quai flottant, du type visé par les contrats de l'appelanté, fabrique ou produit des pièces, les assemble et les installe à pied d'œuvre comme le fait l'appelante, chaque cas peut soulever la question de fait et de droit suivante:

a) peut-on dire que le quai ne fait pas partie de l'immeuble, de sorte que l'entrepreneur est le fabricant des pièces et les vend conformément à un contrat qui prévoit leur installation, ou

b) doit-on dire que le quai, bien qu'il flotte, une fois installé, à un endroit fixe, n'en fait pas moins partie de l'immeuble, de sorte que l'assujettissement à la taxe de vente dépend de l'article 31(1)d)?

La réponse à cette dernière question pourrait, à ce qu'il me semble, changer selon les circonstances de chaque espèce, et j'incline à penser que la question de savoir si le quai est une «structure» pourrait changer aussi. J'estime que, de la même manière qu'un escalier roulant ou un ascenseur fait normalement partie d'un immeuble, un quai flottant ou une installation analogue, fixé à demeure pour la durée prévisible de sa «vie» utile peut faire partie d'un immeuble et, dès lors, il me semble qu'il peut fort bien être une «structure» au sens ordinaire de ce mot.² Ce que je viens de dire est, bien sûr, *obiter dicta*; c'est sous la même réserve que je serais également disposé à émettre l'opinion suivante, considérant l'histoire malheureuse de cette affaire: une section d'un dock en béton peut bien être «analogue», en tant que section

a section made of some other material. This again, however, must be a question that has to be decided on the facts of a particular case and cannot be decided by a "class" opinion such as is contemplated by section 57.

Having expressed those tentative views, I must refrain from expressing any opinion on the correctness of the opinion contained in the Tariff Board's declaration. Not only because, as I have indicated already, it is not a matter that can be determined apart from the facts of a particular case, but because, if the Tariff Board had no jurisdiction to make the declaration, this Court is precluded "from entering upon a consideration of the merits of the issue",³ and, in my view, the Tariff Board had no jurisdiction to make the declaration applied for. The dividing line between the cases in which section 57 confers jurisdiction with reference to liability (as opposed to *quantum*) and the cases in which section 57 does not confer such jurisdiction is made clear in the *Goodyear Tire* case per Fauteux J. (as he then was) delivering the judgment of the majority of the Supreme Court of Canada at page 615, where he said:

Whether or not a particular article is one in respect of which a tax is imposed raises a question of general concern throughout Canada and is a matter justifying notice being given to third parties so that they may be heard if they so elect. But whether a particular person is the person liable for the payment of a tax imposed in respect of an article is an issue between that person and the Crown.

The Tariff Board dismissed the application under section 57 because it concluded that the application should be dismissed on the merits. In my view, the application was properly dismissed but for the reason that the Tariff Board had no jurisdiction to make the declaration sought.

In my view, therefore, the appeal should be dismissed because the Tariff Board's decision was the correct decision although for the wrong reasons.

* * *

THURLOW J. (orally)—Section 57(1) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100 has undergone some amendment since 1956 when the

d'une structure, à une section faite avec un autre matériau. Ici encore, toutefois, il s'agit d'une question qu'on ne peut décider qu'à partir des faits d'une situation particulière et non pas par une opinion sur la «classification» prévue par l'article 57.

Me bornant à ces observations, je dois m'abstenir d'exprimer une opinion sur la justesse de l'analyse faite par la Commission du tarif dans sa déclaration. Non seulement parce que, comme je l'ai déjà indiqué, il s'agit là d'une question que l'on ne peut décider qu'en tenant compte d'une situation particulière, mais aussi parce que, si la Commission du tarif n'était pas compétente pour rendre cette déclaration, la Cour ne saurait «entreprendre un examen du litige quant au fond»;³ et, d'après moi, la Commission du tarif n'avait pas compétence pour rendre la déclaration demandée. Le critère de distinction entre les cas où l'article 57 donne compétence à la Commission en ce qui concerne l'assujettissement (et non la quotité) et ceux où l'article 57 ne lui donne pas cette compétence ressort clairement des jugements rendus par le juge Fauteux (maintenant juge en chef) au nom de la majorité de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Goodyear Tire*, à la page 615, où il dit:

[TRADUCTION] La question de savoir si un article donné est frappé d'une taxe est une question d'intérêt général dans tout le Canada, ce qui justifie qu'un avis soit donné aux tiers intéressés pour qu'ils puissent être entendus s'ils le désirent. Mais la question de savoir si une personne donnée est assujettie au paiement de la taxe imposée sur un article est un litige entre cette personne et la Couronne.

La Commission du tarif a rejeté la demande présentée en vertu de l'article 57 parce qu'elle a conclu que cette demande était mal fondée. D'après moi, la demande devait effectivement être rejetée, mais pour le motif que la Commission du tarif n'était pas compétente pour rendre la déclaration demandée.

A mon avis, l'appel doit donc être rejeté parce que la décision de la Commission du tarif était juste, bien que rendue pour des motifs erronés.

* * *

LE JUGE THURLOW (oralement)—L'article 57(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100 a subi quelques modifications

Goodyear Tire case (Goodyear Tire & Rubber Co. of Canada Ltd. v. T. Eaton Co. Ltd. [1956] S.C.R. 610) was decided but its general purview and purpose have not changed and in respect of articles of the kind here in question the class of cases that may be decided pursuant to its provisions is no broader now than it was at that time. At the time of the appellant's application to the Tariff Board the subsection (S.C. 1967-68, c. 29, s. 8) read:

57. (1) Where any difference arises or where any doubt exists as to whether any or what rate of tax is payable on any article under this Act, the Tariff Board constituted by the *Tariff Board Act* may declare what rate of tax is payable thereon or that the article is exempt from tax under this Act.

Goods of the kind produced by the appellant are not exempt *per se* from the sales tax, nor is the question raised in this appeal one as to the rate applicable in respect of such goods. Rather the question appears to me to be one as to the liability of the appellant for tax.

By section 30 of the Act sales tax is imposed on the sale price of all goods produced or manufactured in Canada (which would include goods of the kind here in question) payable, save in certain exceptional situations, by the producer or manufacturer thereof at defined times.

What section 29, on which the appellant relies, appears to me to achieve is to render the manufacturer or producer not liable for the tax when a particular situation therein defined, exists. It accomplishes this by deeming the manufacturer or producer not to be the manufacturer or producer. But while the result may be that no one is liable for the tax and, that in that sense the goods as well are exempted, what has been done is simply to exempt from liability in a specified situation a particular person who otherwise would be liable.

The scheme is thus not to exempt the goods but to exempt the person and the question whether the situation exists in which a particular person is exempted is no more a question of

depuis 1956, année de l'arrêt *Goodyear (Goodyear Tire & Rubber Co. of Canada Ltd. c. T. Eaton Co. Ltd. [1956] R.C.S. 610)*, mais son but et sa portée générale n'ont pas changé et pour les produits en cause dans la présente affaire, la liste des questions qui peuvent être décidées en vertu de cette disposition n'est pas plus longue aujourd'hui qu'à cette époque. Au moment où l'appelante a présenté sa demande à la Commission du tarif, le paragraphe (S.C. 1967-68, c. 29, art. 8) se lisait ainsi:

57. (1) Lorsqu'il se produit un différend ou qu'un doute existe sur la question de savoir si, aux termes de la présente loi, un article est assujéti à la taxe ou sur le taux applicable à l'article, la Commission du tarif, instituée par la *Loi sur la Commission du tarif*, peut déclarer quel taux de taxe est exigible sur l'article ou déclarer que l'article est exempt de la taxe en vertu de la présente loi.

Les marchandises produites par l'appelante ne relèvent pas d'une catégorie exonérée de la taxe de vente et la question qui se pose dans cet appel ne porte pas non plus sur le taux applicable à ces marchandises. Il m'apparaît plutôt que la question porte sur l'assujettissement de l'appelante à la taxe.

En vertu de l'article 30 de la Loi, la taxe de vente est imposée sur le prix de vente de toutes les marchandises produites ou fabriquées au Canada (ce qui comprend les marchandises du genre dont il est question); elle est payable, sauf dans certains cas particuliers, par le producteur ou le fabricant de ces marchandises à certains moments précis.

Il me semble que l'effet de l'article 29, sur lequel l'appelante se fonde, est d'affranchir le fabricant ou le producteur de la taxe lorsque sont réunies certaines conditions définies par ce texte. On parvient à ce résultat par une fiction: le fabricant ou le producteur est réputé ne pas être le fabricant ou le producteur. Bien qu'il puisse s'ensuivre que personne ne soit assujéti à la taxe et qu'en ce sens les marchandises soient également exonérées, le véritable effet est d'affranchir, dans une situation bien précise, une personne en particulier qui, sans cela, serait assujéti.

L'économie de ce texte ne vise donc pas à exempter les marchandises mais à exempter la personne; la question de l'existence des conditions permettant d'exempter une personne en

the rate applicable in respect of such goods or whether such goods are exempt than was the question raised in the *Goodyear Tire* case. In my opinion the decision in that case governs the present situation and leads to the conclusion that the Tariff Board did not have jurisdiction to entertain the application which resulted in the decision from which the present appeal is brought.

I would therefore dismiss the appeal. In reaching this conclusion, however, I do not wish to be taken as approving the view taken by the Tariff Board that the installations made by the appellant which are in question in these proceedings are not "structures" within the meaning of section 29 of the *Excise Tax Act*. As I see it that question is not before us, and I am content to leave it without an expression of opinion.

* * *

SWEET D.J. concurred.

JACKETT C.J.:

¹ As this declaration was made before the Revised Statutes of 1970 came into operation, I shall refer to the statute as it was prior to the Revision.

² In expressing this opinion, I am not pretending to express any opinion as to the tests to be applied. What I am saying is that I do not accept the position, as I understand the correspondence, upon which the Department of National Revenue based its ruling.

³ Compare the *Goodyear Tire* case, *supra*, per Fauteux J. (as he then was) delivering the judgment of the majority of the Supreme Court of Canada at page 611.

particulier n'est pas non plus une question portant sur le taux applicable à ces marchandises ou sur l'exemption de ces marchandises que ne l'était la question soulevée dans l'arrêt *Goodyear Tire*. Selon moi cet arrêt s'applique aux circonstances de l'espèce, et permet de conclure que la Commission du tarif n'avait pas compétence pour entendre la demande ayant donné lieu à la décision qui fait l'objet du présent appel.

Je rejette donc l'appel. Je ne voudrais cependant pas laisser croire, par cette conclusion, que j'approuve la décision de la Commission du tarif selon laquelle les installations construites par l'appelante, et mises en cause dans ces procédures, ne sont pas des «structures» au sens de l'article 29 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Selon moi, nous n'avons pas à trancher cette question, et je préfère ne pas exprimer d'opinion à ce sujet.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT SWEET a souscrit.

LE JUGE EN CHEF JACKETT:

¹ Cette déclaration ayant été présentée avant la mise en vigueur des Statuts révisés de 1970, je citerai la loi telle qu'elle se lisait avant la refonte législative.

² En exprimant cette opinion, je ne prétends pas me prononcer sur les critères qu'il faudrait appliquer. Je veux dire simplement que je n'accepte pas, telle qu'elle ressort de la correspondance, la thèse sur laquelle le ministère du Revenu national a fondé sa décision.

³ Voir à ce propos l'arrêt *Goodyear Tire*, (précité), à la p. 611 où le juge Fauteux (maintenant juge en chef) prononce le jugement majoritaire de la Cour suprême du Canada.