

The Royal Bank of Canada *Appellant;*

and

The Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise *Respondent.*

1981: May 7; 1981: October 6.

Present: Martland, Ritchie, Dickson, McIntyre and Lamer JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Customs and excise — Interpretation — Bank owner and operator of a commercial building — Installation by the bank of four electrical generators for back-up power — Contractual obligations to its tenants — Appellant qualifies as a manufacturer — Impossible to apply any restrictive definition — Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13 as amended, ss. 27(1), 29(1), Schedule III, Part XIII, s. 1.

Appellant bank, the owner of a building complex containing banking facilities and leased space, installed four diesel-powered electrical generators to supply emergency or back-up power. The generators were capable of producing approximately ten per cent of the peak electrical requirement of the building and were operated for about one hundred hours per year. Appellant applied to the Tariff Board under s. 59 of the *Excise Tax Act* for a declaration that the generators were exempt, by virtue of s. 29(1), from the taxation imposed by s. 27(1). The application was dismissed and an appeal to the Federal Court of Appeal failed.

Held: The appeal should be allowed.

Electricity comes within the meaning of the word "goods" in Schedule III, Part VI, s. 3 of the Act and to be eligible for the exemption under s. 29(1) the appellant must be a manufacturer or producer of goods, and the generators must be machinery purchased and used directly in the manufacture of goods.

Appellant's position as owner and operator of a commercial building, and not as a banker, was a significant consideration as the expenditures made for the generators were a highly important step in the performance of its contractual obligations to its tenants and an important part of its business as a building operator. The fact that the generators produced only a small portion of the electricity supplied was of no significance.

La Banque Royale du Canada *Appelante;*

et

Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise *Intimé.*

1981: 7 mai; 1981: 6 octobre.

Présents: Les juges Martland, Ritchie, Dickson, McIntyre et Lamer.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Douanes et accise — Interprétation — Banque à la fois propriétaire et exploitant d'un immeuble commercial — La banque a installé quatre générateurs destinés à fournir du courant de secours — Obligations contractuelles envers ses locataires — L'appelante est un fabricant — Impossibilité de donner une définition restrictive — Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, chap. E-13 et modifications, art. 27(1), 29(1), annexe III, Partie XIII, art. 1.

La banque appelante, propriétaire d'un ensemble immobilier où se trouvent des installations bancaires et des locaux loués à bail, a installé quatre générateurs à moteurs diesel destinés à fournir du courant d'urgence ou de secours. Les générateurs peuvent répondre à environ dix pour cent des besoins maximums d'électricité de l'immeuble et fonctionnent pendant environ cent heures par an. L'appelante a demandé à la Commission du tarif, conformément à l'art. 59 de la *Loi sur la taxe d'accise*, de déclarer les générateurs exempts, en vertu du par. 29(1), de la taxe imposée par le par. 27(1). La demande a été rejetée et l'appelante déboutée de son appel à la Cour d'appel fédérale.

Arrêt: Le pourvoi est accueilli.

L'électricité est comprise dans la portée du mot «marchandises» à l'annexe III, Partie VI, art. 3 de la Loi, et, pour être admissible à l'exemption prévue au par. 29(1), l'appelante doit être un fabricant ou producteur de marchandises et les générateurs doivent être des machines achetées et utilisées directement dans la fabrication de marchandises.

Il importe de voir l'appelante en sa qualité de propriétaire et d'exploitant d'un immeuble commercial et non en sa qualité de banquier, car les dépenses faites pour les générateurs constituent une étape fort importante dans l'exécution de ses obligations contractuelles envers ses locataires et un aspect important de son entreprise d'exploitant d'immeuble. Que les générateurs ne produisent qu'une petite partie de l'électricité fournie est sans conséquence.

The words of the Act clearly brought the appellant within the exemption provisions. The appellant manufactured electricity when its generators were in operation. It was impossible to apply any restrictive definition to the term "manufacturing" since the Act itself did not do so.

R. v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd., [1968] S.C.R. 140; *Bank of Nova Scotia v. The King*, [1930] S.C.R. 174, referred to.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal¹, which dismissed the appeal of the appellant seeking to quash the decision of the Tariff Board. Appeal allowed.

H. Lorne Morphy, Q.C., and *Charles F. Scott*, for the appellant.

Eric Bowie, Q.C., and *Deen C. Olsen*, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

MCINTYRE J.—In this appeal from the Federal Court of Appeal the appellant seeks to have the Court declare that it is a manufacturer or producer of electrical energy in the circumstances about to be described. Such a declaration would entitle the appellant to an exemption from the consumption or sales tax levied in s. 27(1) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13 (the Act), by virtue of the combined effect of s. 29(1) of the Act and s. 1 of Part XIII of Schedule III to the Act.

The appellant bank is the owner of the Royal Bank Plaza (the Plaza), a building complex in Toronto, in which certain banking offices and facilities are contained and in which space is leased to tenants for retail, commercial and office use. The appellant procures its principal electrical supply for the Plaza from Toronto Hydro, the municipal utility. The voltage at which this power is delivered to the Plaza exceeds that which is required for the electrical services in the building. It is reduced to the required levels by the use of seventeen primary transformers for distribution within the building. Where necessary, it is further reduced by secondary transformers throughout the

Aux termes de la Loi, l'appelante relève nettement des dispositions d'exemption. L'appelante produit de l'électricité lorsque ses générateurs sont en marche. Il est impossible de donner au terme «fabrication» une définition restrictive, car la Loi elle-même ne le fait pas.

Jurisprudence: *R. c. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*, [1968] R.C.S. 140; *Banque de Nouvelle-Écosse c. Le Roi*, [1930] R.C.S. 174.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel fédérale¹, qui a rejeté l'appel de l'appelante visant à infirmer la décision de la Commission du tarif. Pourvoi accueilli.

H. Lorne Morphy, c.r., et *Charles F. Scott*, pour l'appelante.

Eric Bowie, c.r., et *Deen C. Olsen*, pour l'intimé.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE MCINTYRE—Dans ce pourvoi à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel fédérale, l'appelante demande à cette Cour de déclarer qu'elle est un fabricant ou un producteur d'énergie électrique dans les circonstances ci-après relatées. Cette déclaration donnerait à l'appelante, en vertu de l'opération conjointe du par. 29(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, chap. E-13 (la Loi), et de l'art. 1 de la Partie XIII de son annexe III, droit à une exemption de la taxe de consommation ou de vente imposée par le par. 27(1) de la Loi.

La banque appelante est propriétaire de la Royal Bank Plaza (la Plaza), un ensemble immobilier de Toronto, où se trouvent certains bureaux et installations bancaires et dans lequel on donne à bail des locaux destinés à être utilisés pour la vente au détail, à des fins commerciales et pour des bureaux. La source principale d'alimentation en électricité pour la Plaza est Toronto Hydro, le service public municipal. La tension du courant ainsi livré à la Plaza excède celle qui est requise pour desservir l'immeuble. Dix-sept transformateurs principaux réduisent ce voltage au niveau requis pour distribution dans l'immeuble. Au besoin, des transformateurs secondaires placés par-

¹ (1979), 33 N.R. 431.

¹ (1979), 33 N.R. 431.

building. The appellant has also installed four diesel-powered electrical generators in the building together with ancillary equipment. The purpose of these generators is to supply emergency or back-up power to operate elevators, water pumps, emergency lighting in hallways and public areas, and alarms in the event of an interruption of the regular service. Prior to the installation of the generators, ten of the primary transformers had been purchased and installed in the Plaza. The generators are capable of producing approximately ten per cent of the peak electrical requirement of the Plaza and are capable of use as a supplement to normal supply. The main purpose of the generators is to provide a stand-by power source and they are operated for about one hundred hours per year, fifty hours for testing and fifty hours for production. It is these generators which are the subject-matter of this appeal.

The appellant applied to the Tariff Board under s. 59 of the Act for a declaration that the generators were exempt from the taxation imposed by s. 27(1) of the Act by virtue of the provisions of s. 29(1). The application was dismissed and an appeal to the Federal Court of Appeal failed. The appeal to this Court is pursuant to leave.

The statutory provisions are set out below:

s. 27. (1) (as amended):

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

s. 29. (1):

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

Schedule III; Part XIII; s. 1 (as amended):

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,

tout dans l'immeuble réduisent davantage le voltage. L'appelante a également installé dans l'immeuble quatre générateurs à moteurs diesel ainsi que du matériel auxiliaire. Ces générateurs sont destinés à fournir du courant d'urgence ou de secours pour faire fonctionner les ascenseurs, les pompes à eau, l'éclairage d'urgence dans les couloirs et dans les endroits publics et les avertisseurs advenant l'interruption du service normal. Avant l'installation des générateurs, on avait acheté dix transformateurs principaux et ils avaient été installés dans la Plaza. Les générateurs peuvent répondre à environ dix pour cent des besoins maximums d'électricité de la Plaza et servir d'appoint au système principal. Les générateurs sont destinés surtout à fournir une source d'alimentation de secours et fonctionnent pendant environ cent heures par an, dont cinquante pour vérification et cinquante pour la production. C'est sur ces générateurs que porte ce pourvoi.

L'appelante a demandé à la Commission du tarif, conformément à l'art. 59 de la Loi, de déclarer les générateurs exempts, en vertu des dispositions du par. 29(1), de la taxe imposée par le par. 27(1) de la Loi. La demande a été rejetée et l'appelante déboutée de son appel à la Cour d'appel fédérale. L'appelante se pourvoit devant cette Cour sur autorisation.

Voici le texte des dispositions législatives pertinentes:

par. 27. (1) (modifié):

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,

par. 29.(1):

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.

Annexe III; Partie XIII; art. 1 (modifié):

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) the development of manufacturing or production processes for use by them, or
- (iii) the development of goods for manufacture or production by them;

It was common ground that electricity comes within the meaning of the word 'goods' in Schedule III, Part VI, s. 3 to the Act. It was not questioned that the generators were machinery sold to the appellant and subject to tax under s. 27(1) of the Act unless exempted under s. 29(1) and the aforesaid provisions of Schedule III.

It is apparent at once that to be eligible for the exemption under s. 29(1) of the Act the appellant must be a manufacturer or producer of goods, and the generators must be machinery purchased and used directly in the manufacture of goods. The Court of Appeal held that the appellant could not be considered to be a manufacturer within the meaning of the Act and therefore declined to make the exempting declarations sought. The Court reached this conclusion on a consideration of the Act as a whole and, while it recognized that on the plain meaning of the words 'producer and manufacturer' the appellant would qualify, the fact that the use of the generators was so limited and formed only an incidental part of the appellant's operation indicated that it could not have been the parliamentary intention to allow an exemption in these circumstances. *Urie J.*, for the Court, said:

While undoubtedly, applying these definitions [standard dictionary definitions of manufacturer and producer] very broadly, the Appellant's use of generators for emergency electricity could be described as manufacturing, using the definitions in the context of the Act and Schedule leads me to conclude that the purpose for which they are used is much too limited in scope and duration to qualify for the exemption available to true manufacturers or producers.

In approaching this case it is important, in my opinion, to consider the appellant's position in the matter as that of an owner and operator of a commercial building and not as a banker. This is important because the expenditures made by the appellant for the generators and their installation were made in the construction and operation of the

- (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;

Les parties reconnaissent que l'électricité est comprise dans la portée du mot «marchandises» à l'annexe III, Partie VI, art. 3 de la Loi. On ne conteste pas que les générateurs soient des machines vendues à l'appelante et assujetties à la taxe en application du par. 27(1) de la Loi, à moins qu'elles ne soient exemptées en vertu du par. 29(1) et des dispositions précitées de l'annexe III.

On voit tout de suite que, pour être admissible à l'exemption prévue au par. 29(1) de la Loi, l'appelante doit être un fabricant ou producteur de marchandises et que les générateurs doivent être des machines achetées et utilisées directement dans la fabrication de marchandises. La Cour d'appel a statué que l'appelante ne saurait être considérée comme un fabricant au sens de la Loi et a donc refusé de faire les déclarations d'exemption sollicitées. La Cour a ainsi conclu après un examen de la Loi dans son ensemble et, si elle a reconnu que selon le sens ordinaire des mots «producteur et fabricant» l'appelante serait admissible, l'utilisation tellement restreinte des générateurs et le fait que cette utilisation ne constitue qu'une partie secondaire des activités de l'appelante indiquent que le Parlement n'a pu avoir l'intention d'accorder une exemption dans ces circonstances. Le juge *Urie*, au nom de la Cour, a dit:

En s'en tenant à ces définitions [des mots fabricant et producteur trouvés dans les dictionnaires], l'utilisation par l'appelante de ses générateurs de secours pourrait être considérée comme de la fabrication. Mais si on les emploie dans le cadre de la loi et de l'annexe, il faut conclure que les générateurs sont utilisés trop peu et trop peu longtemps pour bénéficier de l'exonération accordée aux véritables fabricants et producteurs.

Dans l'examen de ce litige il importe, à mon avis, de voir l'appelante en l'espèce comme le propriétaire et l'exploitant d'un immeuble commercial et non comme un banquier. Cela est important parce que les dépenses qu'a faites l'appelante pour les générateurs et leur installation s'inscrivent dans le cadre de la construction et de

building. The supply of electrical power to the tenants of the building is accordingly much more than an incidental part of the appellant's operation. It is a highly important step in the performance of its contractual obligations to its tenants and an important part of its business as a building operator. The fact that the generators produce only a small portion of the electricity supplied by the system seems to me to be of no significance. The generators form a part of the total system and their services when needed are available for the tenants on the same footing as the regular power supply, and the provision of such an emergency or back-up service is no more than a prudent step taken to complete a total electrical service.

The vital question here is: Can the appellant qualify as a manufacturer or producer? The appellant argues that the generation of electric current by the generators, when in operation, constitutes the manufacture of goods (electricity) and says there is nothing in the Act to justify the restricted interpretation of its plain words adopted by the Court of Appeal. The words of the Act, it is asserted, clearly bring the appellant within the exemption provisions.

There can be no doubt in my mind that the appellant is manufacturing electricity when its generators are in operation. Indeed, this was scarcely contested. I find it impossible to apply any restrictive definition to the term 'manufacturing' since the Act itself does not do so. There is no definition of manufacturing or manufacture in the Act, but I accept a definition given by Spence J. in *R. v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*², where he said, at p. 145:

For the present purposes, I wish to note and to adopt one of the definitions cited by the learned judge, [Archambault J. in *Minister of National Revenue v. Dominion Shuttle Company Limited* (1933), 72 Que. S.C. 15] 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".

l'exploitation de l'immeuble. L'alimentation en électricité des locataires de l'immeuble est donc beaucoup plus qu'un aspect secondaire des activités de l'appelante. Il s'agit d'une étape fort importante dans l'exécution de ses obligations contractuelles envers ses locataires et d'un aspect important de son entreprise d'exploitant d'immeuble. Que les générateurs ne produisent qu'une petite partie de l'électricité fournie par le système me paraît sans conséquence. Les générateurs font partie du système intégral et le courant qu'ils fournissent est offert aux locataires, au besoin, de la même façon que celui que fournit le système principal. C'est une simple mesure de prudence que de prévoir un système d'urgence ou de secours afin de rendre complet un service électrique total.

La question vitale en l'espèce est de savoir si l'appelante peut être considérée comme un fabricant ou producteur. L'appelante allègue que la production de courant électrique par les générateurs, lorsqu'ils sont en marche, constitue une fabrication de marchandises (de l'électricité) et déclare que rien dans la Loi ne justifie l'interprétation restrictive que la Cour d'appel donne à son langage clair. On affirme qu'aux termes de la Loi, l'appelante relève nettement des dispositions d'exemption.

Il n'y a aucun doute dans mon esprit que l'appelante produit de l'électricité lorsque ses générateurs sont en marche. En fait, on ne conteste guère cela. Je me vois dans l'impossibilité de donner au terme «fabrication» une définition restrictive, car la Loi elle-même ne le fait pas. La Loi ne comporte aucune définition du mot fabrication (*manufacturing* ou *manufacture*), mais je retiens celle que donne le juge Spence dans l'arrêt *R. c. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.*² où il dit à la p. 145:

[TRADUCTION] Aux fins de l'espèce, je veux signaler et adopter une des définitions citées par le distingué juge, [le juge Archambault dans *Minister of National Revenue v. Dominion Shuttle Company Limited* (1933), 72 C.S. Qué. 15] c.-à-d. que «fabriquer c'est produire, à partir de matériaux bruts ou préparés, des articles destinés à être utilisés, en leur donnant, soit à la main, soit à la machine, de *nouvelles formes, qualités et propriétés ou combinaisons*».

² [1968] S.C.R. 140.

² [1968] R.C.S. 140.

Of even greater significance on this question is the case of *Bank of Nova Scotia v. The King*³, where this Court held that a bank operating a stationery department for the production (for its own use and that of its various branches) of stationery, including various banking forms and books and other banking documents, was a manufacturer as a result of such efforts. This conclusion was reached notwithstanding the fact that the product of the stationery department was used exclusively by the bank itself, whereas in the case at bar the electricity produced by the generators in question, when in operation, is supplied for the benefit not only of the appellant but, in addition, the tenants and those frequenting the tenants' premises, which fact it would seem would strengthen the appellant's contention that it is a manufacturer of electrical current. In my view, these cases support the appellant's argument, and I conclude that the appellant is performing the act of manufacturing electricity by the use of the generators and, being unable to find anything in the Act to dictate otherwise, I conclude that the appellant becomes a manufacturer by producing electric current by the operation of the generators.

The appellant advanced an alternative argument asserting that even if the operation of the generators did not constitute it as a manufacturer, the operation of the seventeen transformers required to reduce the voltage of the power supplied by Toronto Hydro to levels suitable for use in the building had that effect. In view of the conclusion which I have reached, it is not necessary to deal with that argument.

I would allow the appeal and make the declarations sought to the effect that the appellant is entitled to the exemption provided in the Act and to its costs throughout.

Appeal allowed with costs.

Solicitors for the appellant: Tory, Tory, Deslauriers & Binnington, Toronto.

Solicitor for the respondent: R. Tassé, Ottawa.

Plus important encore sur cette question est l'arrêt *Banque de Nouvelle-Écosse c. Le Roi*³, où cette Cour statue qu'une banque qui exploite une papeterie pour la production (à son propre usage et celui de ses succursales) de fournitures de bureau, y compris divers livres et formules bancaires et autres documents bancaires, est un fabricant en raison de ces activités. La Cour a ainsi conclu même si la banque elle-même utilisait exclusivement ce que produisait la papeterie; en l'espèce, par contre, l'électricité produite par les générateurs en cause, lorsqu'ils sont en marche, bénéficie non seulement à l'appelante mais aussi aux locataires et à ceux qui fréquentent les locaux de ces derniers, fait qui semble renforcer la prétention de l'appelante qu'elle est un producteur de courant électrique. A mon avis, ces arrêts appuient l'argument de l'appelante et je conclus que par l'utilisation des générateurs elle se livre à la production d'électricité et, ne trouvant rien dans la Loi qui m'impose une conclusion contraire, je conclus que l'appelante en produisant du courant électrique par l'exploitation des générateurs devient un fabricant.

L'appelante a fait valoir un argument subsidiaire selon lequel, même si la mise en marche des générateurs ne fait pas d'elle un fabricant, l'exploitation des dix-sept transformateurs requis pour réduire la tension du courant fourni par Toronto Hydro au niveau requis pour l'utilisation dans l'immeuble avait cet effet. Vu la conclusion à laquelle je suis arrivé, il n'est pas nécessaire que je me prononce sur cet argument.

Je suis d'avis d'accueillir le pourvoi et de déclarer, comme le demande l'appelante, que celle-ci a droit à l'exemption prévue dans la Loi et à ses dépens dans toutes les cours.

Pourvoi accueilli avec dépens.

Procureurs de l'appelante: Tory, Tory, Deslauriers & Binnington, Toronto.

Procureur de l'intimé: R. Tassé, Ottawa.

³ [1930] S.C.R. 174.

³ [1930] R.C.S. 174.