

**Irving Oil Limited, Foster Wheeler Limited
and Canaport Limited** *Appellants*;

and

**The Provincial Secretary of The Province of
New Brunswick** *Respondent*;

1979: November 28, 29; 1980: March 18.

Present: Martland, Ritchie, Pigeon, Dickson, Estey,
McIntyre and Chouinard JJ.

ON APPEAL FROM THE SUPREME COURT OF NEW
BRUNSWICK, APPEAL DIVISION

*Taxation — Sales tax — Exemptions — Judicial
review — Scope of judicial review — Machinery and
apparatus used in manufacture or production of goods
for sale or use — Machinery and apparatus as defined
by the Minister — Failure of Minister to define — The
Social Services and Education Tax Act, R.S.N.B. 1973,
c. S-10, s. 11(o).*

The appellant Irving Oil owns and operates a refinery at Saint John. With successive expansions of capacity additional storage tanks for crude oil were erected some five and a half miles away. These tanks and some preliminary treatment facilities are owned by the appellant Canaport, a wholly owned subsidiary of Irving Oil. Foster Wheeler Limited was construction agent of Irving Oil for the refinery expansion.

The case arose out of a claim to an exemption from sales tax taken by way of a notice of objection, under the provisions of s. 27 of the Act, disputing the assessment. The objections were, though an alternative basis was urged in some cases, all based on s. 11(o) of the Act which exempts "machinery and apparatus as defined by the Minister, and complete parts thereof, which in the opinion of the Minister are to be used directly in the process of manufacture or production of goods for sale or use".

The Tax Commissioner allowed the exemption for some of the disputed items and denied it for others. Appellants appealed under s. 28 of the Act to the Minister who gave a written decision allowing the appeal with respect to several items, holding that they did "constitute machinery and apparatus used directly in the production of goods and qualify for the exemption under Section 11, subsection (o)" and affirming the Tax Commissioner's decision with respect to the other items.

**Irving Oil Limited, Foster Wheeler Limited
et Canaport Limited** *Appelantes*;

et

**Le secrétaire provincial de la province du
Nouveau-Brunswick** *Intimé*.

1979: 28, 29 novembre; 1980: 18 mars.

Présents: Les juges Martland, Ritchie, Pigeon, Dickson,
Estey, McIntyre et Chouinard.

EN APPEL DE LA DIVISION D'APPEL DE LA COUR
SUPRÊME DU NOUVEAU-BRUNSWICK

*Droit fiscal — Taxe de vente — Exemptions —
Examen judiciaire — Étendue de l'examen judiciaire
— Machines et appareils servant à la fabrication ou à
la production de marchandises destinées à la vente ou à
l'usage — Machines et appareils que le Ministre déter-
mine — Absence de définition du Ministre — Loi sur la
taxe pour les services sociaux et l'éducation, L.R.N.-B.
1973, chap. S-10, art. 11o).*

L'appelante Irving Oil est propriétaire d'une raffinerie qu'elle exploite à Saint-Jean. Suite à plusieurs améliorations apportées à la capacité de production, des réservoirs supplémentaires pour l'emmagasinage du pétrole brut ont été érigés à une distance de quelque cinq milles et demi. L'appelante Canaport, une filiale en propriété exclusive d'Irving Oil, est propriétaire de ces réservoirs et d'installations pour le traitement préliminaire du pétrole. Foster Wheeler Limited était responsable pour Irving Oil des travaux de construction relatifs à l'agrandissement de la raffinerie.

Le litige découle d'une demande d'exonération de taxe de vente signifiée par avis d'opposition, conformément aux dispositions de l'art. 27 de la Loi, contestant la cotisation. Bien qu'un moyen subsidiaire ait été invoqué dans certains cas, les oppositions sont toutes fondées sur l'al. 11o) de la Loi qui exonère «les machines et appareils que le Ministre détermine et leurs pièces achevées qui, de l'avis du Ministre, doivent servir directement à la fabrication ou à la production de marchandises destinées à la vente ou à l'usage».

Le commissaire de l'impôt a accordé l'exonération pour certaines des marchandises en cause et l'a refusée pour d'autres. Les appelantes en ont appelé au Ministre, en vertu de l'art. 28 de la Loi. Il a rendu une décision par écrit accueillant l'appel relativement à certaines marchandises et a décidé qu'elles «constituent des machines et des appareils servant directement à la production de marchandises et qu'elles peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'al. 11o); il a confirmé la

From this decision an appeal was taken to the Supreme Court of New Brunswick under s. 29. There the items involved were "A" *propane tanks* used for storage, in liquid form, of propane produced at the refinery to which odor is added prior to sale if the propane meets sale requirements; "B" *electrical transformers*, both purchased and rented; "C" *mixers* installed in the crude oil storage tanks; "D" *pipes, valves, fittings*, and other miscellaneous items used in connection with the operation of the Canoport facilities and in the course of bringing by pipeline the crude to the refinery. Excepting only from the last item "any valves or ancillary equipment which fall within the category of the pressure regulators discussed in *Consumers' Gas*", [1976] 2 S.C.R. 640, the appeal was allowed. The Court of Appeal however allowed the appeal by the Provincial Secretary and restored the decision of the Minister. The unanimous opinion of that Court noted that the Minister had never issued a definition of the machinery and apparatus exempted under para. (o) and held that there could be no exemption until the Minister defined the specific machinery and apparatus to be exempt.

Held: The appeal should be allowed.

The question is whether in the absence of a ministerial definition the exemption avails for all machinery and apparatus coming within the class specified in para. (o), this class of goods being sufficiently described to be ascertainable without a definition. In *Carling Export*, [1931] A.C. 435, it was held that, although no regulations had been prescribed under the *Special War Revenue Act*, 1915 (Can.), provision, the brewery company was entitled to the benefit of an exemption from excise tax on goods manufactured for export, under regulations prescribed by the Minister of Customs and Excise. The reasoning in that case applies *a fortiori* here. Section 28 of the Act provides for an appeal to the court from the decision of the Minister on an assessment. If in the absence of a definition the claim for exemption failed it would mean that by not making use of the defining power the Minister could make his decisions unassailable. Further, the power of issuing a definition is to be exercised in good faith and it would be usurpation of power for a Minister to suppress such an exemption by issuing no definition. In restoring the judgment of the trial judge (which the Court of Appeal would have affirmed apart from the objection based on the absence of a ministerial definition) it should be observed with respect to item "D" covering pipes, valves, fittings and other miscellaneous items, that these items are all used

décision du commissaire relativement aux autres marchandises. Un appel a été interjeté de cette décision à la Cour suprême du Nouveau-Brunswick en vertu de l'art. 29. Les marchandises y visées sont «A» *réservoirs* pour l'entreposage, sous forme liquide, du propane produit à la raffinerie auquel une odeur est ajoutée avant la vente, s'il satisfait aux conditions de vente; «B» *transformateurs électriques*, qu'ils soient achetés ou loués; «C» les *mélangeurs* installés dans les réservoirs d'emmagasinage du pétrole brut; «D» les *tuyaux, valves, accessoires* et autres articles divers utilisés pour le fonctionnement des installations de Canoport et pour le transport par pipeline du pétrole brut à la raffinerie. L'appel a été accueilli, sauf qu'on a retranché de la dernière catégorie «les valves et pièces accessoires qui tombent dans la catégorie des régulateurs de pression dont il est question dans *Consumers' Gas*», [1976] 2 R.C.S. 640. La Cour d'appel a cependant accueilli l'appel interjeté par le secrétaire provincial et rétabli la décision du Ministre. Elle a remarqué, dans son opinion unanime, que le Ministre n'avait jamais édicté de définition des machines et appareils exonérés en vertu de l'al. o) et a décidé qu'il ne pouvait y avoir d'exonération avant que le Ministre ne définisse les machines et appareils particuliers qui doivent être exonérés.

Arrêt: Le pourvoi doit être accueilli.

La question est de savoir si, en l'absence d'une définition ministérielle, l'exonération s'applique à toutes les machines et à tous les appareils qui entrent dans la catégorie spécifiée à l'al. o), cette catégorie de marchandises étant suffisamment décrite pour être identifiable sans définition. Dans *Carling Export*, [1931] A.C. 435, on a jugé que bien qu'aucun règlement n'ait été édicté en vertu de la *Loi spéciale sur les revenus de guerre*, 1915 (Can.), la brasserie pouvait bénéficier de l'exonération de la taxe d'accise sur les produits fabriqués pour l'exportation, aux termes des règlements prescrits par le Ministre des Douanes et de l'Accise. Le raisonnement dans cette affaire s'applique *a fortiori* ici. L'article 28 de la Loi prévoit un appel à la cour de la décision du Ministre sur une cotisation. Si, en l'absence d'une définition, la demande d'exonération doit être rejetée, cela signifierait qu'en s'abstenant de se servir de son pouvoir de définition, le Ministre pourrait rendre ses décisions inattaquables. De plus, le pouvoir d'édicté une définition doit être exercé de bonne foi et un ministre abuse-rait de son pouvoir s'il supprimait telle exonération en n'édictant aucune définition. En rétablissant le jugement de première instance (que la Cour d'appel aurait confirmé n'eût été l'objection fondée sur l'absence de définition ministérielle), il faut observer, au sujet de la catégorie «D»: enveloppes de tuyaux, valves, accessoires et

in an integrated process initiated in one place and completed at the refinery proper. This is not the same situation as in the *Consumers' Gas* case, where pressure regulators were denied the benefit of federal exemption because they were not used in "the manufacture or production of goods" but in distribution. Here the regulators at the Canaport facility are used in the overall manufacturing process, the operation of the refinery, and not in the distribution of its products.

Carling Export Brewing and Malting Company Limited v. The King, [1931] A.C. 435, applied; *Dominion Press Limited v. Minister of Customs and Excise*, [1928] A.C. 340; *Quebec Hydro Electric Commission v. Deputy Minister of National Revenue*, [1970] S.C.R. 30; *Consumer's Gas v. Deputy Minister of National Revenue*, [1976] 2 S.C.R. 640; *Michelin Tires Manufacturing (Canada) Ltd.* (1976), 15 N.S.R. (2d) 150; 14 A.P.R. 150, referred to.

APPEAL from a judgment of the Supreme Court of New Brunswick¹ allowing an appeal from a judgment of Barry J., Q.B.C.², allowing an appeal under ss. 27, 28, 29 of *The Social Services and Education Tax Act*. Appeal allowed with costs, judgment of Barry J. restored and varied by deleting therefrom the exception pertaining to valves and ancillary equipment which fall within the category of pressure regulators.

E. Neil McKelvey, Q.C., and *William B. Goss*, for the appellants.

Richard C. Speight and *David M. Norman, Q.C.*, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

PIGEON J.—This appeal is from a judgment of the Appeal Division of the Supreme Court of New Brunswick, (1978), 24 N.B.R. (2d) 124, reversing the judgment of Barry J., (1977), 17 N.B.R. (2d) 203, which vacated, subject to a minor exception, an assessment issued against the appellants under *The Social Services and Education Tax Act* (the "Act") of the Province of New Brunswick, R.S.N.B. 1973, c. S-10.

autres marchandises diverses, que toutes ces marchandises sont utilisées dans un même processus entamé dans un endroit et complété à la raffinerie. Ce n'est pas la même situation que dans l'arrêt *Consumers' Gas*, où les régulateurs de pression n'ont pas bénéficié de l'exonération fédérale parce qu'ils ne servaient pas à «la fabrication ou la production de marchandises», mais à la distribution. Ici les régulateurs, dans les installations de Canaport, sont utilisés dans l'ensemble du processus de fabrication, l'exploitation de la raffinerie et non dans la distribution des produits.

Jurisprudence: *Carling Export Brewing and Malting Company Limited v. The King*, [1931] A.C. 435, arrêt suivi; *Dominion Press Limited v. Minister of Customs and Excise*, [1928] A.C. 340; *Commission hydroélectrique de Québec c. Le sous-ministre du Revenu national*, [1970] R.C.S. 30; *Consumers' Gas c. Le sous-ministre du Revenu national*, [1976] 2 R.C.S. 640; *Michelin Tires Manufacturing (Canada) Ltd.* (1976), 15 N.S.R. (2d) 150; 14 A.P.R. 150.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour suprême du Nouveau-Brunswick¹ qui a infirmé le jugement du juge Barry de la division du Banc de la Reine² qui avait accueilli un appel en vertu des art. 27, 28 et 29 de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation*. Pourvoi accueilli avec dépens, jugement du juge Barry rétabli et modifié en y retranchant l'exception relative aux valves et pièces accessoires qui tombent dans la catégorie des régulateurs de pression.

E. Neil McKelvey, c.r., et *William B. Goss*, pour les appelantes.

Richard C. Speight et *David M. Norman, c.r.*, pour l'intimé.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE PIGEON—Le pourvoi attaque un arrêt de la Division d'appel de la Cour suprême du Nouveau-Brunswick, (1978), 24 N.B.R. (2d) 124, qui a infirmé le jugement du juge Barry, (1977), 17 N.B.R. (2d) 203, lequel avait annulé, sauf une exception mineure, une cotisation établie contre les appelantes en vertu de la *Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation* (la «Loi») de la province du Nouveau-Brunswick, L.R.N.-B. 1973, chap. S-10.

¹ (1978), 24 N.B.R. (2d) 124.

² (1977), 17 N.B.R. (2d) 203.

¹ (1978), 24 N.B.R. (2d) 124.

² (1977), 17 N.B.R. (2d) 203.

The appellant, Irving Oil Limited, owns and operates a refinery at Saint John. In connection with successive expansions of capacity, additional storage tanks for crude oil were erected at Mispec, five and one-half miles away, and connected to the refinery by underground pipelines. The appellant, Canaport Limited, is a wholly owned subsidiary of Irving Oil Limited which owns the tanks at Mispec together with some facilities for preliminary treatment of the oil. The other appellant, Foster Wheeler Limited, was a construction agent of Irving Oil Limited with respect to the refinery expansion.

Section 27 of the *Act* provides that liability for tax assessed may be disputed by a notice of objection served upon the Tax Commissioner who is then required to reconsider the assessment and give a decision in writing. Objections were duly served under this provision and, except that an alternative basis was urged in some cases, they were all based on the exemption allowed by para. (o) of s. 11 in the following terms:

(o) machinery and apparatus as defined by the Minister, and complete parts thereof, which in the opinion of the Minister are to be used directly in the process of manufacture or production of goods for sale or use;

The Tax Commissioner did reconsider the assessments and gave written decisions allowing the exemptions for some of the disputed items, denying it for other items.

Section 28 of the *Act* provides for an appeal to the Minister from the decision of the Commissioner and the appellants did appeal accordingly. The Minister gave a decision in writing allowing the appeal with respect to several items on the basis that they did: "constitute machinery and apparatus used directly in the production of goods and qualify for exemption under Section 11, subsection (o)". With respect to other items the decision of the Commissioner was affirmed.

L'appelante, Irving Oil Limited, est propriétaire d'une raffinerie qu'elle exploite à Saint-Jean. A l'occasion de plusieurs améliorations apportées à la capacité de production, des réservoirs supplémentaires pour l'emmagasiner du pétrole brut ont été érigés à Mispec, une distance de cinq milles et demi, et reliés à la raffinerie par des pipe-lines souterrains. L'appelante Canaport Limited, une filiale en propriété exclusive d'Irving Oil Limited, est propriétaire des réservoirs à Mispec et d'installations pour le traitement préliminaire du pétrole. La troisième appelante, Foster Wheeler Limited, était responsable pour Irving Oil Limited des travaux de construction relatifs à l'agrandissement de la raffinerie.

L'article 27 de la *Loi* prévoit que l'assujettissement à la taxe fixée peut être contesté par un avis d'opposition signifié au commissaire de l'impôt qui doit alors examiner de nouveau la cotisation et rendre une décision par écrit. Les oppositions ont été dûment signifiées en vertu de cette disposition et, sauf un moyen subsidiaire invoqué dans certains cas, elles sont toutes fondées sur l'exonération prévue à l'al. 11o) dans les termes suivants:

o) Les machines et appareils que le Ministre détermine et leurs pièces achevées qui, de l'avis du Ministre, doivent servir directement à la fabrication ou à la production de marchandises destinées à la vente ou à l'usage;

Le commissaire de l'impôt a examiné de nouveau les cotisations et a rendu des décisions écrites qui exonèrent certaines des marchandises en cause et refusent d'en exonérer d'autres.

L'article 28 de la *Loi* permet d'en appeler au Ministre de la décision du commissaire et les appelantes se sont prévalues de ce droit. Le Ministre a rendu une décision par écrit qui accueille l'appel relativement à certaines marchandises pour le motif qu'elles: [TRADUCTION] «constituent des machines et des appareils servant directement à la production de marchandises et qu'elles peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'al. 11o)». Relativement aux autres marchandises il a confirmé la décision du commissaire.

From the decision of the Minister an appeal was taken to a judge of the Supreme Court of New Brunswick under s. 29 of the *Act* which reads:

29. If the appellant is dissatisfied with the decision of the Minister, he may within thirty days from the date of mailing of such notice, appeal from such decision to a Judge of the Supreme Court.

When the appeal was heard by Barry J., the items involved were, as stated by him at p. 209, the following:

"A" propane tanks used for storage, in liquid form, of propane produced at the refinery location to which odor is added prior to sale if the propane meets the proper tests to meet sale requirements. If it does not meet the tests, it is used at the refinery furnaces and boilers. If it does so, odor is added and the propane is sold;

"B" electrical transformers used to change the electricity purchased at 138,000 volts to the voltages necessary to the refinery process, such transformers being both purchased and rented;

"C" mixers installed in the crude oil storage tanks at Mispec;

"D" pipes, valves, fittings, and other miscellaneous items used at the Mispec location in connection with the operation of the facilities there and in the course of transporting by pipeline the crude to the refinery (List exhibit P-7).

The trial judge allowed the appeal with respect to all those items excepting only from the last item (at pp. 217-218) "any valves or ancillary equipment which fall within the category of the pressure regulators discussed in the *Consumers' Gas* case³".

From this judgment an appeal was brought before the Appeal Division by the Provincial Secretary and there was also a cross-appeal seeking the elimination of the exception made by Barry J.

As previously mentioned, the main appeal was allowed and the decision of the Minister restored by the Appeal Division. Limerick J.A. giving the unanimous opinion of the Appeal Division noted

³ *sub nom. Consumers' Gas v. Deputy Minister of National Revenue*, [1976] 2 S.C.R. 640.

Un appel a été interjeté de la décision du Ministre à un juge de la Cour suprême du Nouveau-Brunswick en vertu de l'art. 29 de la *Loi* dont voici le texte:

29. Si l'appelant n'est pas satisfait de la décision du Ministre, il peut en appeler à un juge de la Cour suprême dans les trente jours de la mise à la poste de cet avis.

Le juge Barry a énuméré, à la p. 209, les marchandises visées par l'appel:

[TRADUCTION] «A» réservoirs pour l'entreposage, sous forme liquide, du propane produit à la raffinerie auquel une odeur est ajoutée avant la vente, s'il satisfait aux épreuves appropriées pour être conforme aux conditions de vente. S'il ne satisfait pas aux épreuves il est utilisé dans les fournaies et les chaudières de la raffinerie. S'il y satisfait, l'odeur est ajoutée et le propane est vendu;

«B» transformateurs électriques utilisés pour réduire l'électricité, achetée à 138,000 volts, au voltage nécessaire au processus de raffinage, ces transformateurs sont achetés ou loués;

«C» les mélangeurs installés dans les réservoirs d'emmagasinage du pétrole brut à Mispec;

«D» les tuyaux, valves, accessoires et autres articles divers utilisés pour le fonctionnement des installations à Mispec et pour le transport par pipe-line du pétrole brut à la raffinerie (liste, pièce P-7).

Le juge de première instance a accueilli l'appel relativement à toutes ces marchandises sauf qu'il a retranché de la dernière catégorie (aux pp. 217 et 218) [TRADUCTION] «les valves et pièces accessoires qui tombent dans la catégorie des régulateurs de pression dont il est question dans l'arrêt *Consumers' Gas*³».

Le secrétaire provincial a interjeté appel de ce jugement à la Division d'appel et un appel incident visait à faire éliminer l'exception faite par le juge Barry.

Comme je l'ai déjà dit, la Division d'appel a accueilli l'appel principal et rétabli la décision du Ministre. Le juge Limerick qui en a rendu l'opinion unanime a remarqué que le Ministre n'avait

³ *sub nom. Consumers' Gas c. Le sous-ministre du Revenu national*, [1976] 2 R.C.S. 640.

that the Minister had never issued a definition of the machinery and apparatus exempted from tax under para. (o), and said (at pp. 133-134):

The wording of the clause 11(o) was modeled after Schedule III of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c-100 as amended by R.S.C. 1952, Vol. 5 supplement c-320, but the provision in the *Excise Tax Act* omitted the final words of section 11(o) "for sale or use".

In *Michelin Tires Manufacturing (Canada) Ltd.* (1976), 15 N.S.R. (2d) 150; 14 A.P.R. 150, Cooper J.A. fully set out the origin and history of the Nova Scotia legislation which was, at the applicable time of that case, identical with the above wording of the *Excise Tax Act*. The Minister in Nova Scotia, immediately following the legislation in that province, formally and legally defined machinery and apparatus on July 3, 1963. The question in that case was entirely different than in the case before this court. In "*Michelin*" a subsequent minister purposed to redefine "machinery and apparatus" and the Court held the redefinition ultra vires the Minister and the original definition effective because the Minister purported to limit the generic class set out in the legislation.

There are a number of possible situations which can be created by taxing acts which delegate some power to a Minister of the Crown.

1. The act may impose a tax and create the exemption and delegate a power to make administrative decisions to the Minister as in *Carling Export Brewing and Malting Company Limited and the King*, [1931] A.C. 435.
2. The Act may delegate to the Minister specifically the power to impose a tax or create an exemption as in *Dominion Press Limited and Minister of Customs and Excise*, [1928] A.C. 340.

The provisions of ss. 11(o) fall somewhere between the two above situations. The Act imposes the tax, and, creates an exemption on a generic classification of goods, but delegates to the minister the power to determine by definition the specific machinery and apparatus, included in the generic class, which are exempt from taxation. Just as there were no exemptions allowed in the *Dominion Press* case because the goods involved were not shown to fall within the regulations made by the Minister, so in this case, the machinery and apparatus for which the exemption is claimed cannot be shown to have been defined or specifically particularized by the Minister and it is only such items, which come

jamais édicté de définition des machines et appareils exonérés de la taxe en vertu de l'al. o) et a dit, (aux pp. 133 et 134):

[TRADUCTION] Le texte de l'al. 11o) a été modelé sur l'Annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, chap. 100, modifiée par S.R.C. 1952, vol. 5, supplément chap. 320, mais la disposition dans la *Loi sur la taxe d'accise* omet les derniers mots de l'al. 11o) «destinées à la vente ou à l'usage».

Dans *Michelin Tires Manufacturing (Canada) Ltd.* (1976), 15 N.S.R. (2d) 150; 14 A.P.R. 150, le juge Cooper de la Cour d'appel a fait un exposé complet de l'origine et de l'historique de la loi de la Nouvelle-Écosse qui, à l'époque, était identique au texte précité de la *Loi sur la taxe d'accise*. Immédiatement après l'adoption de la loi dans cette province le Ministre de la Nouvelle-Écosse a formellement et légalement défini, le 3 juillet 1963, les machines et appareils visés. La question dans cette affaire était tout à fait différente de celle qui nous est soumise en l'espèce. Dans «*Michelin*» un ministre nommé par la suite a voulu donner une nouvelle définition des «machines et appareils» et la Cour a jugé que la nouvelle définition était *ultra vires* des pouvoirs du Ministre et que la première définition était valide parce que le Ministre avait voulu restreindre la catégorie générale énoncée dans la loi.

Les lois fiscales qui délèguent certains pouvoirs à un ministre de Sa Majesté peuvent créer plusieurs situations.

1. La loi peut imposer une taxe, créer l'exonération et déléguer au Ministre le pouvoir de rendre des décisions administratives comme dans *Carling Export Brewing and Malting Company Limited and the King*, [1931] A.C. 435.
2. La Loi peut déléguer spécifiquement au Ministre le pouvoir d'imposer une taxe ou de créer une exonération comme dans *Dominion Press Limited and Minister of Customs and Excise*, [1928] A.C. 340.

Les dispositions de l'al. 11o) se trouvent à peu près entre ces deux situations. La Loi impose la taxe et crée une exonération pour une catégorie générale de marchandises, mais délègue au Ministre le pouvoir de déterminer par définition les machines et appareils particuliers, compris dans la catégorie générale, qui sont exonérés de la taxe. Tout comme dans l'arrêt *Dominion Press* où aucune exonération n'a été accordée parce que l'on n'avait pas démontré que les marchandises en question étaient visées par le règlement établi par le Ministre, on ne peut, en l'espèce, démontrer que les machines et appareils pour lesquels une exonération est réclamée ont été définis ou spécifiquement identifiés par le Minis-

within the generic class that are specifically defined or particularized by the Minister, which are exempt. The Act contemplates that such a definition would be formulated by the Minister shortly after the Act should come into effect.

The omission of the Minister to define the particular class of machinery to be exempt from tax, his failure to refer to that omission as the reason for upholding the assessments and his references to considerations not in the contemplation of the statute do not affect the legal application of clause 11(o). There can be no exemption thereunder until the Minister defines the specific machinery and apparatus to be exempt from taxation.

Had I concluded that clause 11(o) created an exemption from taxation, without the Minister defining the machinery and apparatus to be exempt, I would have dismissed the appeal as I consider the items involved in this appeal would have been exempt from taxation.

I will first point out that in the *Michelin Tires* case the legal situation was quite different. In Nova Scotia the Minister had issued a definition which referred to the goods "ruled as exempt" under the federal *Excise Tax Act* by the Department of National Revenue. In 1963, the federal exemption was repealed by Parliament and, in that situation, a new definition was issued referring to the goods "which have been ruled as exempt . . . as of June 12, 1963". No question appears to have been raised concerning the validity of that definition and what was in issue was a recent new definition which was held *ultra vires* by the Nova Scotia Court of Appeal.

In New Brunswick the situation is different. No definition of the goods exempt under para. (o) was ever issued by the Minister since the *Act* was originally adopted in 1950 (S.N.B. c. 17). It is apparent from the decisions of the Tax Commissioner and of the Minister in the instant case, that the claim of exemption was dealt with as if the only requirement was that the machinery and apparatus "be used directly in the process of manufacture or production of goods for sale or use". The only item which counsel for the respondent claimed to have been excluded by a definition is the transformers. The record, however, does not

tre et seules sont exonérées les marchandises qui entrent dans la catégorie générale et sont spécifiquement définies ou identifiées par le Ministre. La *Loi* envisage que le Ministre formulera une telle définition peu après son entrée en vigueur.

L'omission du Ministre de définir la catégorie particulière de machines qui doit être exonérée de la taxe, son défaut de mentionner que c'est en raison de cette omission qu'il a confirmé les cotisations et la mention de considérations non envisagées par la loi ne changent rien à l'effet juridique de l'al. 11o). Il ne peut y avoir d'exonération en vertu de cet alinéa avant que le Ministre ne définisse les machines et appareils particuliers qui doivent être exonérés de la taxe.

Si j'avais conclu que l'al. 11o) créait une exonération de la taxe, sans que le Ministre ne définisse les machines et appareils qui doivent être exonérés, j'aurais rejeté l'appel puisque je suis d'avis que les marchandises en question dans cet appel auraient été exonérées de la taxe.

Je soulignerai d'abord que dans l'arrêt *Michelin Tires* la situation juridique était tout à fait différente. En Nouvelle-Écosse le Ministre avait édicté une définition qui faisait mention des marchandises [TRADUCTION] «exonérées» en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise fédérale* par le ministère du Revenu national. En 1963, le Parlement a abrogé l'exonération fédérale et une nouvelle définition a alors été édictée mentionnant les marchandises [TRADUCTION] «qui, en date du 12 juin 1963, avaient été déclarées exemptes . . .». La validité de cette définition ne paraît pas avoir été discutée et le litige portait sur une nouvelle définition, plus récente, que la Cour d'appel de la Nouvelle-Écosse a jugée *ultra vires*.

Au Nouveau-Brunswick la situation est différente. Depuis l'adoption de la loi initiale en 1950 (S.N.B. chap. 17) le Ministre n'a jamais édicté de définition des marchandises exonérées en vertu de l'al. o). Les décisions du commissaire de l'impôt et du Ministre, en l'espèce, font voir que la demande d'exonération a été examinée comme si la seule exigence était que les machines et appareils «doivent servir directement à la fabrication ou à la production de marchandises destinées à la vente ou à l'usage». Les transformateurs sont les seules marchandises que l'avocat de l'intimée prétend avoir été exclues par une définition. Cependant, le

disclose any such definition, all I can find is the following statement in the Minister's decision:

In the case at hand it is my understanding that there has not been a minister charged with the administration of the Social Services & Education Tax Act who has defined the production, transmission or distribution of electricity as being exempt under Section 11(o) of the Act. The exemption in this area has been restricted solely to the New Brunswick Electric Power Commission and not extended beyond this point. In fact the legislation provides a special exemption to the New Brunswick Electric Power Commission on this subject.

This is clearly not a definition, it is nothing more than an interpretation of the *Act* with which the trial judge rightly disagreed.

The question therefore is whether, in the absence of a ministerial definition, the exemption avails for all machinery and apparatus coming within the class specified in para. (o). It is obvious that this class of goods is sufficiently described to be ascertainable without a definition. It is not the kind of indefinite expression which requires a definition in order to make sense. The defining power is by no means indispensable for proper application. In fact, it has not been included in the re-enacted federal *Excise Tax Act* exemption (Schedule III, Part XIII, para. 1(a) (S.C. 1973-74, c. 12, s. 25).

Before coming to the conclusion that "There can be no exemption . . . until the Minister defines the specific machinery and apparatus to be exempt from taxation", Limerick J.A. mentioned two Privy Council cases. In *Carling Export*⁴ the Crown was claiming gallonage tax on beer which had been mostly exported to the United States at a time when prohibition was in force in that country. The exempting provision in the *Special War Revenue Act, 1915* read:

. . . Provided that such excise tax shall not be payable when such goods are manufactured for export, under

⁴ *sub nom. Carling Export Brewing and Malting Company Limited v. The King*, [1931] A.C. 435.

dossier ne révèle aucune définition du genre et tout ce que je peux trouver est la déclaration suivante dans la décision du Ministre:

[TRADUCTION] En l'espèce, si je comprends bien, aucun ministre responsable de l'administration de la Loi sur la taxe pour les services sociaux et l'éducation n'a déterminé par une définition que la production, la transmission ou la distribution de l'électricité sont exonérées en vertu de l'al. 11o) de la loi. L'exonération dans ce domaine a été restreinte à la Commission d'énergie électrique du Nouveau-Brunswick et ne va pas plus loin. En fait la loi prévoit une exonération spéciale pour la Commission d'énergie électrique du Nouveau-Brunswick à ce sujet.

Cela n'est évidemment pas une définition, ce n'est rien de plus qu'une interprétation de la *Loi* que le juge de première instance a rejetée à bon droit.

La question est donc de savoir si, en l'absence d'une définition ministérielle, l'exonération s'applique à toutes les machines et à tous les appareils qui entrent dans la catégorie spécifiée à l'al. o). Il est évident que cette catégorie de marchandises est suffisamment décrite pour être identifiable sans définition. Ce n'est pas le genre de formulation imprécise qui nécessite une définition pour être intelligible. Le pouvoir de définir n'est pas du tout indispensable à la bonne administration de la Loi. De fait il n'a pas été inclus dans le rétablissement de l'exonération fédérale par la *Loi sur la taxe d'accise* (Annexe III, Partie XIII, par. 1a) (S.C. 1973-74, chap. 12, art. 25).

Avant de parvenir à la conclusion que [TRADUCTION] «il ne peut y avoir d'exonération . . . avant que le Ministre ne définisse les machines et appareils particuliers qui doivent être exonérés de la taxe», le juge Limerick a mentionné deux arrêts du Conseil privé. Dans *Carling Export*⁴ le fisc réclamait une taxe au gallon sur de la bière qui avait été en majeure partie exportée aux États-Unis à l'époque de la prohibition dans ce pays. La disposition créant l'exonération dans la *Loi spéciale sur les revenus de guerre, 1915*, prévoyait:

. . . Toutefois, cette taxe d'accise n'est pas exigée quand ces produits sont fabriqués pour l'exportation, aux

⁴ *sub nom. Carling Export Brewing and Malting Company Limited v. The King*, [1931] A.C. 435.

regulations prescribed by the Minister of Customs and Excise.

It was held that, although no regulations had been prescribed by the Minister under this provision, the brewery company was entitled to the benefit of the exemption. Lord Thankerton said (at pp. 438-439):

In their Lordships' opinion it is not to be readily assumed, in a taxing Act, that Parliament has delegated to a Minister the power to settle the limits of taxation, and such intention must be clearly shown by the terms of the statutory provision. A good example of such clear expression is to be found in the *Dominion Press* case, [1928] A.C. 340, which related to a statutory proviso that the taxes should not be payable "on goods exported or on sales of goods made to the order of each individual customer by a business which sells exclusively by retail under regulations by the Minister of Customs and Excise, who shall be the sole judge as to the classification of a business." It is obvious that no business could claim to be one of the class on which the benefit of exception was conferred unless and until the Minister had placed the business within the class. Their Lordships are unable to find any similar clear expression in the present case, . . .

In my view this reasoning applies *a fortiori* in the present case. Section 28 of the *Act*, already quoted, provides for an appeal to the court from the decision of the Minister on an assessment. If by issuing no definition, the result was, as the Appeal Division held, that the claim of exemption failed it would mean that by the simple expedient of not making use of the defining power, the Minister could make his decisions unassailable. It must also be considered that the power of issuing a definition is to be exercised in good faith and it would be usurpation of power for the Minister to suppress the exemption by issuing no definition. For those reasons, I must hold that the decision of the Court of Appeal cannot be supported.

Seeing that apart from the objection based on the absence of a ministerial definition, the Court of Appeal would have affirmed the judgment of the trial judge, I will deal very briefly with each of the four items on which he ruled.

termes des règlements prescrits par le Ministre des Douanes et de l'Accise.

Bien que le Ministre n'ait édicté aucun règlement en vertu de cette disposition, on a jugé que la brasserie pouvait bénéficier de l'exonération. Lord Thankerton a dit (aux pp. 438 et 439):

[TRADUCTION] Leurs Seigneuries estiment qu'on ne doit pas supposer de prime abord que, dans une loi fiscale, le Parlement a délégué à un ministre le pouvoir de fixer la fourchette de l'imposition; une telle intention doit ressortir clairement des termes utilisés dans la législation. Nous trouvons un bon exemple d'une telle formulation claire dans l'arrêt *Dominion Press*, [1928] A.C. 340, qui concerne une disposition de la loi selon laquelle la taxe n'est pas exigée «sur des marchandises exportées ou sur les ventes de marchandises fabriquées à la demande de clients particuliers par une entreprise qui vend uniquement au détail conformément au règlement établi par le Ministre des Douanes et de l'Accise qui, seul, décidera de la classification de l'entreprise». Il est évident qu'aucune entreprise ne pourrait prétendre faire partie de la catégorie à laquelle le bénéfice d'exception a été accordé si le Ministre n'a pas déjà fait entrer l'entreprise dans cette catégorie. Leurs Seigneuries sont incapables de trouver de formulation claire semblable en l'espèce, . . .

A mon avis ce raisonnement s'applique *a fortiori* en l'espèce. L'article 28 précité de la *Loi* prévoit un appel à la cour de la décision du Ministre sur une cotisation. Si, en l'absence de définition, le résultat était, comme l'a jugé la Division d'appel, que la demande d'exonération doit être rejetée, cela signifierait que, simplement en s'abstenant de se servir de son pouvoir de définition, le Ministre pourrait rendre ses décisions inattaquables. Il faut également considérer que le pouvoir d'édicter une définition doit être exercé de bonne foi et le Ministre abuserait de son pouvoir s'il supprimait l'exonération en n'édictant aucune définition. Pour ces motifs, je dois conclure que la décision de la Cour d'appel ne peut tenir.

Considérant que n'eût été l'objection fondée sur l'absence de définition ministérielle la Cour d'appel aurait confirmé le jugement de première instance, je traiterai brièvement de chacune des quatre catégories de marchandises sur lesquelles il a rendu une décision.

As to the propane gas tanks, it is clear that they are used directly in the process of production for sale since it is at this point that odour is added, a step without which the product would not be fit for sale. As was pointed out in the *Michelin* case the statutory requirement of direct use is fulfilled irrespective of the percentage of use that may be ascribed to the process of manufacture as opposed to other processes such as storage and distribution.

Concerning the transformers, the basis on which the exemption was denied by the Minister was simply untenable in law. While it is proper to look at the various exemptions in considering each of them, they are nevertheless independent. The specific exemption allowed to the New Brunswick Electric Power Commission cannot create an inference to restrict the scope of other exemptions seeing that it reads:

(ff) goods purchased by the New Brunswick Electric Power Commission for direct use in producing electricity;

I might add that transformers are considered exempt from sales tax under the federal exemption previously mentioned. In the *Sales Tax Guide, Canada* (29th ed.), published by CCH Canadian Limited, I read at paragraph 62-520:

Power Plant.—Where electricity is used as the source of power, the exemption starts at the substation on the manufacturer's premises where he takes the power from the utility. Exemption is allowable on transformers for supplying power primarily to electrical devices used directly in the manufacture or production of goods. The exemption also applies to switch gear, capacitors, circuit breakers and the like used in conjunction with these transformers.

It should also be noted that, as mentioned by the trial judge, transformers were held exempt from the federal sales tax in *Quebec Hydro Electric Commission v. Deputy Minister of National Revenue*⁵.

⁵ [1970] S.C.R. 30.

Quant aux réservoirs de gaz propane, il est évident qu'ils sont utilisés directement dans la production pour la vente puisque c'est là que l'odeur est ajoutée, sans quoi le produit ne pourrait pas être vendu. Comme on l'a fait remarquer dans l'arrêt *Michelin*, l'exigence de la loi que la marchandise serve directement à la production est respectée, quelle que soit l'importance que l'on puisse attribuer à son utilisation dans la fabrication par opposition à d'autres processus tels l'emmagasinage et la distribution.

Pour ce qui est des transformateurs, le fondement du refus de l'exonération par le Ministre est tout simplement insoutenable en droit. Bien qu'il soit permis d'examiner les autres pour déterminer la portée de chacune des exonérations, elles sont néanmoins indépendantes les unes des autres. L'exonération particulière accordée à la Commission d'énergie électrique du Nouveau-Brunswick n'implique aucune restriction de la portée des autres exonérations puisqu'elle se lit:

ff) les marchandises acquises par la Commission d'énergie électrique du Nouveau-Brunswick afin d'être utilisées directement à la production d'électricité;

Je pourrais ajouter que les transformateurs sont réputés exonérés de la taxe de vente en vertu de l'exonération fédérale susmentionnée. Dans *Sales Tax Guide, Canada* (29^e éd.), publié par CCH Canadienne Limitée, je lis au paragraphe 62-520:

[TRADUCTION] **Centrale d'énergie électrique:** Lorsque l'électricité est utilisée comme source d'énergie, l'exonération commence à la sous-station dans l'établissement du fabricant où il reçoit l'énergie du distributeur. L'exonération est accordée pour les transformateurs qui fournissent principalement l'énergie aux appareils électriques utilisés directement dans la fabrication ou la production de marchandises. L'exonération s'applique également aux dispositifs de commutation aux condensateurs, aux interrupteurs et autres appareils semblables utilisés conjointement avec ces transformateurs.

Il faut également remarquer, comme l'a mentionné le juge du procès, que l'arrêt *Commission hydroélectrique de Québec c. Le sous-ministre du Revenu national*⁵, a statué que les transformateurs n'étaient pas assujettis à la taxe de vente fédérale.

⁵ [1970] R.C.S. 30.

Concerning the mixers, it was admitted that identical appliances were exempt when installed at the site of the refinery proper. The fact that some are at another site is irrelevant when they fulfil the same function in respect of the crude oil that is pumped to the refinery through underground pipes. Machinery is no less used in the production of goods when a partial operation only is performed as long as such operation is part of the production process.

The same observation has to be made with respect to item "D" covering pipes, valves, fittings and other miscellaneous items used at the Mispec location. These items are all used in the integrated process initiated at Mispec and completed at the refinery proper. The trial judge felt that he was bound by the decision of this Court in the *Consumers' Gas* case (*supra*) to hold that any valves or ancillary equipment which fall within the category of pressure regulators have to be excluded from the exemption. With respect, it must be pointed out that this is an error. The reason for which the pressure regulators were denied the benefit of the federal exemption in the *Consumers' Gas* case was that they were not used in "the manufacture or production of goods" but in distribution. Such is not the case with respect to the regulators at Mispec, they are used in the overall manufacturing process, the operation of the refinery, not the distribution of its products.

For those reasons, the appeal should be allowed, the judgment of the Appeal Division should be set aside and the judgment of Barry J. should be restored and varied by deleting therefrom the exception pertaining to valves and ancillary equipment which fall within the category of pressure regulators. The appellants are entitled to costs throughout including those of the cross-appeal to the Appeal Division.

Judgment accordingly.

Solicitors for the appellants: McKelvey, Macaulay, Machum, Saint John.

Solicitor for the respondent: The Attorney General for New Brunswick, Saint John.

Relativement aux mélangeurs, il a été admis que des appareils identiques étaient exonérés lorsqu'ils étaient installés à la raffinerie elle-même. Le fait que certains sont situés à un autre endroit n'est pas pertinent lorsqu'ils servent à la même fin pour le pétrole brut transporté à la raffinerie par des tuyaux souterrains. Une machine n'est pas moins utilisée dans la production de marchandises parce qu'elle sert seulement à une opération partielle; il suffit que cette opération fasse partie du processus de production.

Il faut faire la même observation au sujet de la catégorie «D»: enveloppes de tuyaux, valves, accessoires et autres marchandises diverses utilisées à Mispec. Toutes ces marchandises sont utilisées dans le même processus entamé à Mispec et complété à la raffinerie. Le juge de première instance s'est cru lié par l'arrêt de cette Cour dans *Consumers' Gas* (précité), à conclure que toute valve ou tout équipement accessoire qui entre dans la catégorie des régulateurs de pression doit être exclu de l'exonération. Avec égards, il faut dire que c'est là une erreur. C'est parce qu'ils ne servaient pas à «la fabrication ou la production de marchandises», mais à la distribution, que les régulateurs de pression n'ont pas bénéficié de l'exonération fédérale selon l'arrêt *Consumers' Gas*. Tel n'est pas le cas des régulateurs à Mispec, ils sont utilisés dans l'ensemble du processus de fabrication, l'exploitation de la raffinerie, et non dans la distribution des produits.

Pour ces motifs, je suis d'avis que le pourvoi doit être accueilli, l'arrêt de la Division d'appel doit être infirmé et le jugement du juge Barry rétabli et modifié en y retranchant l'exception relative aux valves et pièces accessoires qui tombent dans la catégorie des régulateurs de pression. Les appelantes ont droit aux dépens dans toutes les cours y compris ceux de l'appel incident à la Division d'appel.

Jugement en conséquence.

Procureurs des appelantes: McKelvey, Macaulay, Machum, Saint-Jean.

Procureur de l'intimé: Le procureur général du Nouveau-Brunswick, Saint-Jean.