

**Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. and
Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd.**
Appellants;

and

Her Majesty The Queen *Respondent.*

1977: November 14; 1978: May 1.

Present: Martland, Spence, Pigeon, Dickson and
Beetz JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF
APPEAL

*Taxation — Sales tax — Exemption — Pre-cast
septic tanks assembled at site of use — Manufactured
in competition with persons who construct such tanks at
site — Appellant companies deemed not to be the
manufacturers — Septic tank a "structure" — Excise
Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, ss. 26(4), 27(1).*

The second appellant (Lloydminster), a manufacturer of pre-cast concrete septic tanks, and the first appellant (Superior), also a manufacturer of such tanks until or about the month of August 1971, at which time it sold all its assets, brought an action by way of petition of right for a declaration that the appellants "be deemed neither manufacturers nor producers of precast septic tanks as defined by s. 29(2b)(a) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100, and Amendments thereto". The relevant sections, as since renumbered, are ss. 26 and 27 of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13. Section 27(1) imposes a consumption or sales tax on the sale price of all goods "produced or manufactured in Canada" payable by the "producer or manufacturer". Section 26(4) provides, *inter alia*, that "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 . . . he shall . . . be deemed not to be . . . the manufacturer or producer thereof."

Both appellants manufactured rectangular tanks, the typical size of which is 8'2¼" × 3'6" × 5'7" of poured concrete reinforced with steel reinforcing rods. The tank's weight, depending on the model, may be three or four tons. The concrete is poured into two moulds in order to form two sections which are delivered at the site and assembled.

**Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. et
Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd.**
Appelantes;

et

Sa Majesté La Reine *Intimée.*

1977: 14 novembre; 1978: 1^{er} mai.

Présents: Les juges Martland, Spence, Pigeon, Dickson
et Beetz.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

*Fiscalité — Taxe de vente — Exemption — Fosses
septiques préfabriquées assemblées à pied d'œuvre —
Fabriquées en concurrence avec des personnes qui cons-
truisent de telles fosses à pied d'œuvre — Les compa-
gnies appelantes ne sont pas réputées être les fabricants
— Une fosse septique est-elle une «structure» — Loi
sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, c. E-13, par. 26(4) et
27(1).*

La deuxième appelante (Lloydminster) fabriquait des fosses septiques préfabriquées en béton, comme la première appelante (Superior) jusque vers le mois d'août 1971, époque à laquelle elle a vendu tout son actif. Les deux appelantes ont intenté une action engagée par pétition de droit pour faire déclarer qu'elles «ne doivent être considérées ni comme des fabricants ni comme des producteurs de fosses septiques au sens de l'al. 29(2b)a) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100, et modifications». Les articles pertinents sont actuellement les art. 26 et 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13. Le paragraphe 27(1) impose une taxe de consommation ou de vente sur le prix de vente de toutes marchandises «produites ou fabriquées au Canada» payable par le «producteur ou fabricant». Le paragraphe 26(4) dispose, notamment, que «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 . . . elle est réputée . . . ne pas en être le fabricant ou le producteur.»

Les deux appelantes fabriquaient des fosses rectangulaires de béton coulé, armé avec des tiges de renforcement d'acier; leurs dimensions typiques étaient de 8'2¼" × 3'6" × 5'7". Selon le modèle, la fosse pesait de trois à quatre tonnes. Le béton était versé dans deux moules pour former deux parties qui étaient livrées à pied d'œuvre et assemblées.

At trial, the petition of the appellant Superior was dismissed on the ground that, as Superior had ceased to operate at the time of the trial, the declaration which it sought was merely academic. The petition of the appellant Lloydminster was dismissed on the merits. The Court of Appeal sustained the judgment at trial, although not for the same reasons.

Held: The appeals should be allowed.

As to the appellant Superior, the fact was that prior to the sale of its assets, in August 1971, it had been assessed for sales tax on the selling price of complete septic tanks, and therefore the declaration sought in the petition dated April 7, 1970, was of more than academic interest.

The view expressed at trial that to include septic tanks within "other structure" would involve a conflict with s. 29(3) of the Act, which subsection reduces by one-ninth the tax imposed by s. 27 in respect of articles enumerated in Schedule V (Part 1 of which is headed "Building Materials"), was not accepted. The fact that septic tanks are listed generally in Schedule V does not mean that such a tank cannot be a "structure" within the meaning of an unrelated section which defines the special circumstances in which a person who has manufactured or produced such structure is deemed not to be the manufacturer or producer of it.

Another view adopted at trial but rejected by this Court was that the application of the rule *noscitur a sociis* in relation to the concluding words of s. 26(4) "any such building, structure, building sections" and the application of the *ejusdem generis* rule to the words "building or other structure" in para. (a) of the subsection requires a restriction of the meaning of "or other structure" to something in the nature of a building. To restrict the meaning of the word "structure" in this way would mean that its use in this paragraph would serve no useful purpose. Furthermore, it is preceded by the word "other" which certainly indicates that it is intended to refer to something other than a building.

The septic tanks here in question are things which are built or constructed. They are designed to be placed underground and become part of the land in which they are installed. They are manufactured in competition with persons who construct such tanks at the site. Contrary to the opinion of the Court of Appeal, they are structures within the meaning of s. 26(4) and the appellants are entitled to the exemption provided by that subsection.

British Columbia Forest Products Ltd. v. Minister of National Revenue, [1972] S.C.R. 101; *Cardiff Rating*

La pétition de l'appelante Superior a été rejetée en première instance au motif que la compagnie avait cessé son exploitation à l'époque du procès et que la déclaration demandée était purement théorique. La pétition de l'appelante Lloydminster a été rejetée sur le fond. La Cour d'appel a confirmé la décision de première instance, se fondant toutefois sur des motifs différents.

Arrêt: Les pourvois doivent être accueillis.

En ce qui concerne l'appelante Superior, le fait est qu'avant la vente de son actif, en août 1971, elle avait été cotisée pour la taxe de vente sur le prix de vente de fosses septiques achevées et, par conséquent, la déclaration qu'elle demandait dans la pétition datée du 7 avril 1970, n'était pas seulement théorique.

L'opinion exprimée dans la décision de première instance selon laquelle inclure les fosses septiques dans la catégorie des «autres structures» est incompatible avec le par. 29(3) de la Loi, qui réduit d'un neuvième la taxe imposée par l'art. 27 sur les articles énumérés à l'annexe V (dont la Partie 1 s'intitule «matériaux de construction»), n'est pas acceptée. Le fait que les fosses septiques sont mentionnées d'une façon générale à l'annexe V ne signifie pas qu'elles ne peuvent pas constituer une «structure» au sens d'un article sans rapport avec cette annexe qui détermine les circonstances spéciales dans lesquelles une personne qui a fabriqué ou produit de telles structures est censée ne pas en être le fabricant ou producteur.

Selon une autre opinion, retenue en première instance mais rejetée par cette Cour, l'application de la règle *noscitur a sociis* à l'expression «tous semblables bâtiments, structures, éléments», à la fin du par. 26(4), et l'application de la règle *ejusdem generis* à l'expression «bâtiment ou une autre structure» à l'al. a) de ce paragraphe exigent que l'on restreigne le sens de «ou une autre structure» à quelque chose qui soit de la nature d'un bâtiment. Restreindre de cette façon le sens du terme «structure» lui enlève toute utilité dans cet alinéa. De plus, il est précédé du mot «autre» qui indique certainement qu'il vise quelque chose d'autre qu'un bâtiment.

Les fosses septiques en question ici sont des choses qui sont construites. Elles sont conçues pour être enfouies sous terre et sont intégrées au terrain dans lequel elles sont installées. Le fabricant est en concurrence avec des personnes qui construisent des fosses analogues à pied d'œuvre. Contrairement à l'opinion de la Cour d'appel, les fosses sont des structures au sens du par. 26(4) et les appelantes ont droit à l'exemption prévue par ce paragraphe.

Arrêts mentionnés: *British Columbia Forest Products Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, [1972] R.C.S.

Authority and Cardiff Assessment Committee v. Guest Keen Baldwin's Iron and Steel Co. Ltd., [1949] 1 K.B. 385; *City of London v. John Labatt Ltd.*, [1953] O.R. 800, referred to.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal¹, dismissing an appeal from a judgment of the Federal Court, Trial Division. Appeal allowed.

B. A. Crane and *A. Patterson*, for the appellants.

G. W. Ainslie, Q.C., and *G. O. Eggertson*, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

MARTLAND J.—This is an appeal from a decision of the Federal Court of Appeal which upheld a judgment of the Federal Court, Trial Division, which had dismissed with costs an action, launched by way of petition of right, for a declaration that the appellants “be deemed neither manufacturers nor producers of precast septic tanks as defined by s. 29(2b)(a) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 100, and Amendments thereto”.

The petition of right was launched before the Revised Statutes of Canada of 1970 came into force, but the trial took place after that event, and reference has consistently been made, both in the Courts below, and before this Court, to the renumbered provisions. The relevant sections are now ss. 26 and 27 of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13. Section 27(1) imposes a consumption or sales tax on the sale price of all goods “produced or manufactured in Canada” payable by the “producer or manufacturer”. Section 26(4) provides as follows:

26. (4) 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

101; *Cardiff Rating Authority and Cardiff Assessment Committee v. Guest Keen Baldwin's Iron and Steel Co. Ltd.*, [1949] 1 K.B. 385; *City of London v. John Labatt Ltd.*, [1953] O.R. 800.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel fédérale¹, rejetant un appel d'un jugement de la Division de première instance de la Cour fédérale. Pourvoi accueilli.

B. A. Crane et *A. Patterson*, pour les appelantes.

G. W. Ainslie, c.r., et *G. O. Eggertson*, pour l'intimée.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE MARTLAND—Ce pourvoi attaque un arrêt de la Cour d'appel fédérale confirmant un jugement de la Division de première instance de la Cour fédérale, qui a rejeté avec dépens une action engagée par pétition de droit pour faire déclarer que les appelantes [TRADUCTION] «ne doivent être considérées ni comme des fabricants ni comme des producteurs de fosses septiques au sens de l'al. 29(2b)a) de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1952, c. 100, et modifications».

La pétition de droit a été présentée avant l'entrée en vigueur des Statuts révisés du Canada de 1970, mais comme le procès s'est déroulé après, on s'est constamment référé, tant devant les cours d'instance inférieure que devant cette Cour, aux dispositions renumérotées. Les articles pertinents sont actuellement les art. 26 et 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13. Le paragraphe 27(1) impose une taxe de consommation ou de vente sur le prix de vente de toute marchandise «produite ou fabriquée au Canada» payable par le «producteur ou fabricant». Le paragraphe 26(4) dispose:

26. (4) 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

¹ [1977] 2 F.C. 542.

¹ [1977] 2 C.F. 542.

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 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.

The appeal was argued on the common ground that the septic tanks produced by the appellants were not "buildings" within the meaning of the Act. The main issue joined by the parties was whether such a septic tank is a "structure" within the meaning of the provision.

The facts are not in dispute. The appellant Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. is now and both appellants were manufacturers licensed under the provisions of the *Excise Tax Act*. At all material times the appellant Lloydminster manufactured pre-cast concrete septic tanks, and the appellant Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. did so until or about the month of August 1971, at which time it sold all its assets. Both appellants manufactured rectangular tanks, the typical size of which is 8'2¼" × 3'6" × 5'7" of poured concrete reinforced with steel reinforcing rods. The tank's weight, depending on the model, may be three or four tons. The concrete is poured into two moulds in order to form two sections which are delivered at the site and assembled.

When the two sections are put together they form what is in effect a hollow box. The upper or male section of the tank fits into the lower or female portion of the tank. There is a ridge around the upper portion of the lower or female portion of the tank which is designed to allow a seal to be formed with a sealant or caulking compound

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 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.

Les parties ont admis, aux fins du pourvoi, que les fosses septiques produites par les appelantes ne sont pas des «bâtiments» au sens de la Loi. Le principal point en litige est de savoir si une fosse septique est une «structure» au sens de la disposition.

Les faits ne sont pas contestés. Les deux appelantes étaient des fabricants titulaires d'un permis en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, mais seule l'appelante Lloydminster Pre-Kast Septic Tanks Ltd. l'est encore. A toutes les époques en cause, l'appelante Lloydminster fabriquait des fosses septiques préfabriquées en béton, comme l'appelante Superior Pre-Kast Septic Tanks Ltd. jusque vers le mois d'août 1971, époque à laquelle elle a vendu tout son actif. Les deux appelantes fabriquaient des fosses rectangulaires de béton coulé, armé avec des tiges de renforcement d'acier; leurs dimensions typiques étaient de 8'2¼" × 3'6" × 5'7". Selon le modèle, la fosse pesait de trois à quatre tonnes. Le béton était versé dans deux moules pour former deux parties qui étaient livrées à pied d'œuvre et assemblées.

Lorsque les deux parties sont réunies, elles forment une sorte de caisson creux. La partie supérieure ou mâle de la fosse s'emboîte dans la partie inférieure ou femelle. L'arête du dessus de la partie inférieure ou femelle de la fosse permet de poser un joint étanche par colmatage là où les deux parties se rejoignent. On applique le produit

where the two sections meet. The caulking compound is typically smeared on the top part of the bottom section before the section itself is lowered by a hydraulic rigging on a truck into a hole in the ground which has been made ready for it. The upper section is then lowered on to the bottom section, the weight of the top section thus squeezing the sealant. Workers then go inside by means of a manhole which is provided for clean out purposes, and smooth off the excess sealant with a trowel. In Alberta, because of the danger of frost, the tanks are set deeper than in British Columbia. In such instances a five-foot manhole pipe with cover would be set into the manhole on top of the tank.

There are two plastic baffles supplied with the tank. These are sometimes bolted on at the plant, and in any event are bolted on before the tank sections are lowered. Where they supply a tank, the appellants do not dig the hole for the tank. They put the tank down the hole for the customer, seal it, put the baffles in if required, and in some cases put the manhole extensions on. The customer is responsible for connecting the sewage pipes to the building and the outlet pipes to the disposal field, and is responsible for backfilling up to six feet of earth.

Sales by the appellants were made either directly to the user who installed the tank or paid for its installation, or to a backhoe operator who in turn would contract to install the tank for the customer.

At all times the appellants paid all required sales tax with respect to the materials used in manufacture, for example, the steel reinforcing rods, and as well were assessed for sales tax on the selling price of the complete septic tank including delivery costs, cement, steel, gravel and labour.

The appellant Lloydminster has a plant at Lloydminster, Alberta, and a trading area surrounding that location in which it competes with septic tank builders who construct concrete septic tanks of a similar design and function at the place of use. Until August 1971, when it sold its assets, the appellant Superior was in a similar situation in its location at Nanaimo, British Columbia.

de colmatage sur le dessus de la partie inférieure avant de la descendre au moyen d'un levier hydraulique installé sur un camion, dans le trou creusé pour la recevoir. La partie supérieure est alors abaissée sur la partie inférieure et son poids presse le joint étanche. Les ouvriers pénètrent dans la fosse par un trou d'homme destiné au nettoyage et étalent le surplus de colmatage à la truelle. En Alberta à cause du gel, les fosses sont enfouies plus profondément qu'en Colombie-Britannique. On place alors au-dessus du trou d'homme un tuyau de regard de cinq pieds muni d'un couvercle.

Deux chicanes en plastique sont fournies avec la fosse. Elles sont parfois boulonnées à l'usine et le sont, en tout cas, avant de descendre les deux parties de la fosse. Quand les appelantes fournissent une fosse septique, elles ne creusent pas de trou, mais elles l'y installent pour leur client, la colmatent et, le cas échéant, placent les chicanes et les tuyaux de regard. Il incombe au client de raccorder les tuyaux d'égout au bâtiment et les tuyaux de sortie au champ d'épandage; il lui appartient également de remblayer jusqu'à six pieds de terre.

Les appelantes vendent soit directement à l'utilisateur qui installe la fosse ou en paie l'installation, soit à un entrepreneur qui, à son tour, passe un contrat pour l'installation de la fosse pour le client.

Les appelantes ont toujours payé les taxes de vente exigées sur les matériaux de fabrication, par exemple sur les tiges de renforcement d'acier. Elles ont également été cotisées pour les taxes de vente sur le prix de vente total de la fosse septique, y compris les frais de livraison, le ciment, l'acier, le gravier et la main-d'œuvre.

L'appelante Lloydminster a une usine à Lloydminster en Alberta et exerce ses activités commerciales dans la région où elle est en concurrence avec des constructeurs de fosses septiques en béton d'un modèle analogue, mais construites sur les lieux de leur utilisation. Jusqu'en août 1971, époque à laquelle elle a vendu son actif, l'appelante Superior était dans une situation similaire à Nanaimo en Colombie-Britannique.

The septic tanks which are in competition with those manufactured by the appellants are constructed at the site of use in the following manner. An excavation is dug in the ground into which forms are placed in a rectangular shape. Concrete is poured into the forms with reinforcing steel placed in the concrete for strength. Once the concrete has hardened, the forms are removed. A top with manhole is constructed and placed atop the concrete walls. The finished tank is then connected to the building and buried in a manner similar to the pre-cast tanks.

At trial, the petition of the appellant Superior was dismissed on the ground that, as Superior had ceased to operate at the time of the trial, the declaration which it sought was merely academic. The trial judge appears to have assumed that this appellant was only seeking a declaration in respect of septic tanks to be sold in the future. The fact is that prior to the sale of its assets, in August 1971, Superior had been assessed for sales tax on the selling price of complete septic tanks, and therefore the declaration sought in the petition dated April 7, 1970, was of more than academic interest.

The petition of the appellant Lloydminster was dismissed on the merits. One ground of decision at trial was that to include septic tanks within "other structure" would involve a conflict with s. 29(3) of the Act. That subsection reduces by one-ninth the tax imposed by s. 27 in respect of articles enumerated in Schedule V. Part I of Schedule V, headed "Building Materials", includes, in item 17:

17. Septic tanks and grease traps therefor.

I do not agree with this conclusion. The fact that septic tanks are listed generally in Schedule V does not mean that such a tank cannot be a "structure" within the meaning of an unrelated section which defines the special circumstances in which a person who has manufactured or produced such structure is deemed not to be the manufacturer or producer of it.

Les fosses septiques qui font concurrence à celles fabriquées par les appelantes sont construites à pied d'œuvre de la façon suivante: on place des coffrages disposés en rectangle dans un trou creusé dans le sol. On y verse le béton sur une armature de renforcement en acier. On enlève les coffrages quand le béton a durci. On construit alors un couvercle comportant un trou d'homme et on le met en place. La fosse achevée est ensuite raccordée au bâtiment et enfouie de la même façon que les fosses septiques précoulées.

La pétition de l'appelante Superior a été rejetée en première instance au motif que la compagnie avait cessé son exploitation à l'époque du procès et que la déclaration demandée était purement théorique. Le juge de première instance semble avoir présumé que cette appelante demandait uniquement une déclaration relativement aux fosses septiques qu'elle allait vendre à l'avenir. Le fait est qu'avant la vente de son actif, en août 1971, Superior avait été cotisée pour la taxe de vente sur le prix de vente de fosses septiques achevées et, par conséquent, la déclaration qu'elle demandait dans la pétition datée du 7 avril 1970, n'était pas seulement théorique.

La pétition de l'appelante Lloydminster a été rejetée sur le fond. Un des motifs de la décision de première instance est qu'inclure les fosses septiques dans la catégorie des «autres structures» est incompatible avec le par. 29(3) de la Loi. Ce paragraphe réduit d'un neuvième la taxe imposée par l'art. 27 sur les articles énumérés à l'annexe V. La Partie I de l'annexe V, intitulée «Matériaux de construction», inclut au par. 17:

17. Fosses septiques et siphons de dépôt de graisses pour ces fosses.

Je ne suis pas d'accord avec cette conclusion. Le fait que les fosses septiques sont mentionnées d'une façon générale à l'annexe V ne signifie pas qu'elles ne peuvent pas constituer une «structure» au sens d'un article sans rapport avec cette annexe qui détermine les circonstances spéciales dans lesquelles une personne qui a fabriqué ou produit de telles structures est censée ne pas en être le fabricant ou producteur.

Another ground adopted at trial was that the application of the rule *noscitur a sociis* in relation to the concluding words of s. 26(4) "any such building, structure, building sections" and the application of the *ejusdem generis* rule to the words "building or other structure" in para. (a) of the subsection requires a restriction of the meaning of "or other structure" to something in the nature of a building.

To restrict the meaning of the word "structure" in this way would mean that its use in this paragraph would serve no useful purpose. Furthermore, it is preceded by the word "other" which certainly indicates that it is intended to refer to something other than a building. This point was made in this Court in the case of *British Columbia Forest Products Limited v. The Minister of National Revenue*². That case was concerned with the determination of capital cost allowance and one of the questions in issue was as to whether certain property of the taxpayer fell within Class 3 of the Regulations under the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148. Paragraph (a) of Class 3 referred to "a building or other structure". At p. 111 the proposition that "structure" should be construed *ejusdem generis* with the word "building" was rejected and it was said: "It is preceded by the word 'other' thus contemplating structures other than buildings".

The question in issue is, therefore, accepting that "structure" means something other than a building, whether the type of septic tank manufactured by the appellant is a structure so as to make s. 26(4) applicable. The Court of Appeal sustained the judgment at trial, although not for the same reasons, holding that it was not such a structure and that the appellants were not entitled to the benefit provided by that subsection.

The conclusion of the Court of Appeal is stated in the following passage from the reasons for judgment:

After considering the various authorities referred to by the learned Trial Judge and the parties concerning the meaning of the word "structure" when used in other statutes, I have concluded that it is not possible to

Le juge de première instance conclut ensuite que l'application de la règle *noscitur a sociis* à l'expression «tous semblables bâtiments, structures, éléments», à la fin du par. 26(4), et l'application de la règle *ejusdem generis* à l'expression «bâtiment ou une autre structure» à l'al. a) de ce paragraphe exigent que l'on restreigne le sens de «ou une autre structure» à quelque chose qui soit de la nature d'un bâtiment.

Si l'on restreint de cette façon le sens du terme «structure», il perd toute utilité dans cet alinéa. De plus, il est précédé du mot «autre» qui indique certainement qu'il vise quelque chose d'autre qu'un bâtiment. Cette Cour a précisé ce point dans l'arrêt *British Columbia Forest Products Limited c. Le ministre du Revenu national*², à propos de la fixation d'une allocation du coût en capital. L'une des questions en litige était de savoir si certains biens du contribuable tombaient dans la catégorie 3 des Règlements de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148. L'alinéa a) de la catégorie 3 mentionnait «un édifice ou autre structure». A la p. 111, l'argument que «structure» doit s'interpréter *ejusdem generis* avec le terme «édifice» a été rejeté, car «il est précédé du terme «autre», envisageant ainsi des structures autres que des édifices».

Puisque «structure» signifie autre chose que «bâtiment», il reste à déterminer si le type de fosse septique fabriqué par l'appelante est une structure de sorte que le par. 26(4) puisse s'appliquer. Bien que pour des raisons différentes, la Cour d'appel a confirmé le jugement de première instance statuant qu'il ne s'agissait pas d'une telle structure et que les appelantes n'avaient pas le droit de bénéficier des dispositions de ce paragraphe.

La conclusion de la Cour d'appel est formulée dans le passage suivant de ses motifs de jugement:

Après avoir examiné la jurisprudence à laquelle le juge de première instance se réfère et l'emploi du terme «structure» dans les autres lois, je conclus qu'il est impossible de lui donner un sens particulier dans celle-ci.

² [1972] S.C.R. 101.

² [1972] R.C.S. 101.

substitute any definition for the word itself as found in the statute. In my view, a septic tank used as part of the sanitary system of a residence that is not on a sewer line is not a "structure" within the words "building or other structure" any more than a furnace or other similar fixture inside a building and forming a part thereof essential for its efficient use is such a structure. As I see it, all such equipment is essentially part of the building or an accessory to the building and in the phrase "building or structure", as used in section 26(4)(a), the word "structure" is something other than a "building", a part of a building or an accessory to a building.

I agree that the meaning of the word "structure" must be determined in relation to its use in the paragraph in question here, but I think it is proper to consider what has been considered to be a structure in connection with other taxing statutes. In the *British Columbia Forest Products* case certain tanks outside the mill building built to contain and store "stock" were held to be structures. It is true that these were of substantial size ranging from 45 feet to 120 feet in height.

Reference was made in the reasons for judgment in that case to the judgment of the English Court of Appeal in *Cardiff Rating Authority and Cardiff Assessment Committee v. Guest Keen Baldwin's Iron and Steel Co. Ltd.*³, and also to *City of London v. John Labatt Limited*⁴. In the latter case it was held that certain tuns and tanks used in the respondent's brewery were fixtures.

In the present case I do not consider the size of the tanks in question to be determinative because the word "structure" in s. 26(4) is used in a provision which exempts the manufacturer of a structure who manufactures it otherwise than at the site of construction in competition with persons who construct such structures on site from being subject to tax as a manufacturer. Paragraph (a) clearly contemplates prefabricated structures and cannot therefore be construed as applying only to structures of substantial size.

With respect, in my opinion the fact that a septic tank is used as a part of the sanitary system

A mon sens, une fosse septique, qui fait partie du système sanitaire d'une résidence et n'est pas sur une ligne d'égout, ne constitue pas une structure au sens qu'a ce terme dans l'expression «un bâtiment ou une autre structure», pas plus que ne l'est un appareil de chauffage ou une autre installation fixe semblable située à l'intérieur d'un bâtiment et qui en est une partie essentielle. Selon moi, tout cet équipement fait partie du bâtiment ou lui est accessoire et dans l'expression «un bâtiment ou une structure», qui figure dans l'alinéa 26(4)a), le mot «structure» désigne quelque chose d'autre qu'un «bâtiment», une partie de bâtiment ou un accessoire à un bâtiment.

Je conviens que le sens du terme «structure» doit être défini en fonction de son utilisation dans l'alinéa en question, mais je crois pertinent d'examiner ce qu'on a considéré comme une structure dans d'autres lois fiscales. Dans l'arrêt *British Columbia Forest Products*, on a décidé que des réservoirs construits à l'extérieur de l'usine et servant à l'emmagasiner et au traitement de la «pâte» sont des structures. Il est vrai que ces réservoirs étaient de dimensions importantes, allant de 45' à 120' de hauteur.

Cet arrêt mentionne deux arrêts de la Cour d'appel d'Angleterre, *Cardiff Rating Authority and Cardiff Assessment Committee v. Guest Keen Baldwin's Iron and Steel Co. Ltd.*³, et *City of London v. John Labatt Limited*⁴. Dans cette dernière affaire, elle a jugé que des cuves et réservoirs utilisés dans la brasserie de l'intimée constituaient des installations fixes.

En l'espèce, la dimension des fosses en question n'est pas, à mon avis, déterminante parce que le terme «structure» au par. 26(4) est utilisé dans une disposition qui exempte de la taxe celui qui fabrique une structure ailleurs qu'à pied d'œuvre et qui est en concurrence avec des personnes qui construisent des structures analogues à pied d'œuvre. L'alinéa a) vise manifestement les structures préfabriquées et on ne peut, par conséquent, l'interpréter comme s'appliquant seulement à des structures de dimension importante.

Avec égards, le fait qu'une fosse septique soit utilisée comme partie du système sanitaire d'une

³ [1949] 1 K.B. 385.

⁴ [1953] O.R. 800.

³ [1949] 1 K.B. 385.

⁴ [1953] O.R. 800.

of a residence, not on a sewer line, does not make it a part of the residence building. I would consider a water tower constructed to store water for use in the residence to be a structure in itself. It is not a part of the building, though constructed for the use of the residents of the building.

The septic tanks in question here are things which are built or constructed. They are designed to be placed underground and become a part of the land in which they are installed. They are manufactured in competition with persons who construct such tanks at the site. In my opinion they are structures within the meaning of s. 26(4) and the appellants are entitled to the exemption provided by that subsection.

In my opinion the appeals should be allowed. The appellants should be entitled to the declaration as prayed in the petition of right. The appellants should have costs in this Court and in the Courts below.

Appeals allowed with costs.

Solicitors for the appellants: Kirchner & Assoc., Victoria.

Solicitor for the respondent: Roger Tassé, Ottawa.

résidence et non sur une canalisation d'égout n'en fait pas une partie de la résidence. Je considérerais comme une structure en soi un château d'eau construit pour emmagasiner de l'eau à l'usage d'une résidence. Il ne fait pas partie du bâtiment bien qu'il soit construit à l'usage de ses occupants.

Les fosses septiques en question ici sont des choses qui sont construites. Elles sont conçues pour être enfouies sous terre et sont intégrées au terrain dans lequel elles sont installées. Leur fabricant est en concurrence avec des personnes qui construisent des fosses analogues à pied d'œuvre. Selon moi, les fosses sont des structures au sens du par. 26(4) et les appelantes ont droit à l'exemption prévue par ce paragraphe.

A mon avis, les pourvois doivent être accueillis. Les appelantes ont droit à la déclaration qu'elles ont demandée dans la pétition de droit et aux dépens dans cette Cour et dans les cours d'instance inférieure.

Appels accueillis avec dépens.

Procureurs des appelantes: Kirchner & Assoc., Victoria.

Procureur de l'intimée: Roger Tassé, Ottawa.