

T-1709-90

T-1709-90

Seaspan International Ltd. (Plaintiff)**Seaspan International Ltd. (demanderesse)**

v.

c.

Her Majesty the Queen (Defendant)**a Sa Majesté la Reine (défenderesse)***INDEXED AS: SEASPAN INTERNATIONAL LTD. v. CANADA (T.D.)**RÉPERTORIÉ: SEASPAN INTERNATIONAL LTD. c. CANADA (1^{re} INST.)*

Trial Division, Joyal J.—Vancouver, May 10; Ottawa, September 2, 1993.

Section de première instance, juge Joyal—Vancouver, 10 mai; Ottawa, 2 septembre 1993.

Customs and Excise — Excise Tax Act — Act, s. 3, Part VI, Sch. III and s. 23(8)(c) exempting from sales and excise taxes diesel fuel and fuel oil respectively used in generation of electricity, unless used primarily in operation of vehicle — Determination of question of law: whether “vehicle” including tugboats, train ships — Principles of statutory interpretation applicable to taxing statutes — Reference to Parliamentary debates, departmental interpretation, dictionary definitions, case law — “Vehicle” including tugboats, train ships.

Douanes et accise — Loi sur la taxe d'accise — Les art. 3, Partie VI, annexe III, et 23(8)c) de la Loi exemptent respectivement des taxes de vente et d'accise le mazout et le carburant diesel servant à la production d'électricité, sauf le cas où l'électricité produite est principalement utilisée pour faire fonctionner un véhicule — Décision sur un point de droit, savoir si «véhicule» s'entend également des remorqueurs et des transbordeurs — Principes d'interprétation des lois applicables aux lois fiscales — Citation des débats parlementaires, de l'interprétation faite par le Ministère, des définitions des dictionnaires, de la jurisprudence — «Véhicule» s'entend également des remorqueurs et des transbordeurs.

Construction of statutes — Excise Tax Act, s. 3, Part VI, Sch. III and s. 23(8)(c) — Plain meaning rule now applied to taxing statutes replacing strict interpretation whereunder ambiguities in charging provision resolved in taxpayer's favour — Parliament's intention determined by examining Act in total context — Object of Act to raise revenue by imposing tax on all diesel fuel except such fuel used to generate electricity — Exemption not applicable if electricity used to operate vehicle — Meaning of “vehicle” — Word not defined in Act — More purposive or functional inquiry allowing reference to Parliamentary debates, departmental interpretation, case law, dictionary definitions — “Vehicle” reasonably interpreted as including tugboats, train ships — Interpretation in keeping with tenor of Act, intention of Parliament.

Interprétation des lois — Art. 3, Partie VI, annexe III, et art. 23(8)c) de la Loi — La règle du sens ordinaire s'applique maintenant à l'interprétation des lois fiscales, en remplacement de la doctrine de l'interprétation stricte qui voulait que toute ambiguïté fût tranchée en faveur du contribuable — La Loi doit être envisagée dans son ensemble pour dégager la volonté du législateur — Elle a pour objet de réaliser des recettes par l'application d'une taxe au carburant diesel quelle qu'en soit la destination, à l'exception du carburant diesel qui sert à la production de l'électricité — L'exemption n'est pas applicable si l'électricité produite sert au fonctionnement d'un véhicule — Sens du mot «véhicule» — Ce terme n'est pas défini dans la Loi — Une analyse plus téléologique ou fonctionnelle permet de s'appuyer sur les débats parlementaires, l'interprétation donnée par le Ministère, la jurisprudence et les définitions des dictionnaires — «Véhicule» peut s'interpréter raisonnablement comme s'entendant aussi des remorqueurs et des transbordeurs — Interprétation conforme à la teneur de la Loi et à la volonté du législateur.

The parties agreed to have the issue in this action resolved by determination of a question of law. From April to June 1988 the plaintiff paid tax under the *Excise Tax Act* on diesel fuel purchased for the generation of electricity used in the operation of its tugboats and self-propelled train ships. The former are used to tow barges carrying goods to destinations along the B.C. coast, assist in ship-berthing, ship-towage and log-towing. The latter carry rail cars from the Vancouver lower mainland area to Vancouver Island. *Excise Tax Act*, paragraph 23(8)(c), exempts from excise tax diesel fuel for use in the generation of electricity, except where the electricity so generated is used primarily in the operation of a vehicle, and subsec-

Les deux parties sont convenues du jugement du litige par décision sur un point de droit. Durant la période allant d'avril à juin 1988, la demanderesse a payé, conformément à la *Loi sur la taxe d'accise*, la taxe sur le mazout qu'elle achetait pour la production de l'électricité destinée au fonctionnement de ses remorqueurs et transbordeurs. Les premiers servent au remorquage des chalands qui transportent des marchandises vers des destinations le long des côtes de la Colombie-Britannique, aux manœuvres d'accostage et au remorquage des navires et des trains de bois. Les transbordeurs transportent des wagons des terres basses de Vancouver à l'île de Vancouver. L'alinéa 23(8)c) de la *Loi sur la taxe d'accise* exonère de la taxe d'ac-

tion 51(1) of the Act together with section 3 of Part VI of Schedule III exempts from sales tax fuel oil for use in the generation of electricity, except where the electricity is used primarily in the operation of a vehicle. The plaintiff's application for a refund of the excise and sales taxes paid on the diesel fuel was denied on the basis that ships (marine vessels), including tugs and train ships were vehicles. The *Excise Tax Act* does not define "vehicle". The issue was whether tugboats and train ships are vehicles for the purpose of the *Excise Tax Act*.

Held, the point of law should be determined in favour of the defendant.

The doctrine of strict interpretation of taxing statutes, whereby ambiguities in the charging provision were resolved in favour of the taxpayer, no longer applies. Courts today apply the plain meaning rule, but in the substantive sense so that if a taxpayer is within the spirit of the charge, he may be held liable. The Act should be examined in its total context to determine Parliament's intent, the object and scheme of the Act. The object of the Act was to raise revenue. A tax was imposed on all diesel fuel, except when it was for use in the generation of electricity. If the electricity was used primarily in the operation of a vehicle, the exemption did not apply and the diesel fuel so used was taxable. Therefore the general rule was that fuel for vehicles was taxable and any exception invited a narrow interpretative approach, whereas the word "vehicle" invites a more generic or wider approach. It could be said that the narrower the approach to "use in the generation of electricity", the wider the interpretation of the wording used in taxing an item generally including diesel fuel, no matter for what general purpose it might be used. In this regard one had not to become preoccupied with the double exception in the structure of the statute: diesel fuel is taxable when used in vehicles; the exemption applied only to the generation of electricity. As to Parliament's intent with special regard to a vehicle which used fuel-oil-generated electricity, such a propulsive force is not the exclusive habitat of motor vehicles or other conveyances running on land. It is probably found more often in marine installations than otherwise.

Some weight should be given to the Parliamentary debates which recorded the Minister's statement that the intention was to eliminate the exemption in connection with diesel fuel used for transportation, and that "vehicle" included a ship and an aircraft. Also, Revenue Canada has interpreted "vehicle" as referring to carriages or conveyances of all kinds which are used to carry or transport persons or goods, i.e. ships, trucks, tractor-trailers, locomotives and railway rolling stock. While the Department's interpretation of a statutory provision is not

cise le carburant diesel devant servir à la production d'électricité, sauf le cas où l'électricité produite est principalement utilisée pour faire fonctionner un véhicule, et le paragraphe 51(1), avec l'article 3 de la partie VI de l'annexe III de la même Loi, exonère expressément de la taxe de vente le mazout servant à la production de l'électricité, sauf le cas où l'électricité produite sert principalement au fonctionnement d'un véhicule. La demande de remboursement de la demanderesse a été rejetée par ce motif que les navires, y compris les remorqueurs et transbordeurs, sont des véhicules. Le terme «véhicule» n'est pas défini dans la *Loi sur la taxe d'accise*. Il échet d'examiner si les remorqueurs et les transbordeurs sont des véhicules au regard de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Jugement: le point de droit soulevé doit être tranché en faveur de la défenderesse.

La doctrine de l'interprétation stricte des lois fiscales, voulant que toute ambiguïté des dispositions d'imposition fût tranchée en faveur du contribuable, n'a plus cours. Aujourd'hui, les tribunaux appliquent la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il sera assujéti à l'impôt. La Loi doit être envisagée dans son ensemble pour dégager la volonté du législateur, son objectif et son économie. Elle a pour objet de réaliser des recettes en prévoyant une taxe sur le carburant diesel quelle qu'en soit la destination, à l'exception du carburant diesel qui sert à la production de l'électricité. Si l'électricité produite sert principalement au fonctionnement d'un véhicule, l'exemption ne s'applique pas et le carburant diesel utilisé à cette fin est soumis à la taxe. La règle générale est donc que le carburant diesel pour véhicules est soumis à la taxe et que toute exemption appelle une interprétation plus restrictive, alors que «véhicule» appelle une interprétation plus générique ou plus large. On pourrait dire que plus les mots «utilisé dans la production de l'électricité» doivent être interprétés de façon restrictive, plus large doit être l'interprétation à appliquer au libellé de la disposition portant taxation d'un produit générique, y compris le carburant diesel, peu importe le but dans lequel il pourrait être utilisé. À ce propos, il ne faut pas se préoccuper outre mesure de la double exception dans la structure de la Loi: le carburant diesel est soumis à la taxe quand il est utilisé pour les véhicules; l'exemption s'applique seulement à la production de l'électricité. Pour ce qui est de la volonté du législateur, vis-à-vis en particulier des véhicules dont le fonctionnement nécessite l'électricité produite avec du carburant diesel, pareille force propulsive ou motrice n'est pas l'attribut seul des véhicules à moteur ou autres moyens de transport terrestres. On la trouve probablement davantage dans les navires.

Il faut tenir compte des Débats de la Chambre des communes où a été consignée la déclaration du ministre qui exprimait la volonté d'éliminer l'exemption du fuel oil pour moteur diesel utilisé pour les transports, et que «véhicule» s'entendait également des navires et des aéronefs. Par ailleurs, Revenu Canada a interprété «véhicule» comme s'entendant des voitures et moyens de transport de tout genre servant à transporter ou déplacer des personnes ou des marchandises, par exemple navires, camions, remorques, locomotives et matériel roulant

binding on the Court, it was at least consistent with the interpretation originally expressed in Parliament. Case law was also referred to wherein "vehicle" was held to include vessels and ferryboats. The dictionary definitions were somewhat ambiguous. Some included any conveyance by land, sea or air. Others gave the word a more restricted meaning. None explicitly excluded conveyance by way of ships or vessels, and some specifically included them. While indicative of the issue, such sources were not determinative. That the definition of "vehicle" in the *Immigration Act* included conveyances used for transportation by water was not material. "Vehicle" can reasonably bear an interpretation whereby it includes conveyances of the kind in issue here, and such an interpretation was in keeping with the general tenor of the statute and Parliament's intention in adopting it.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Customs Act*, R.S.C. 1970, c. C-40, s. 2(1).
Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, s. 21(3.1)(c) (as am. by S.C. 1986, c. 9, s. 11).
Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 2, 23(8)(c) (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 10), 50(7) (as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 1, s. 190; c. 7, s. 16; (4th Supp.), c. 12, s. 16), 51(1), Sch. III, Part VI, s. 3.
Federal Court Rules, C.R.C., c. 663, R. 474 (as am. by SOR/79-57, s. 14).
Highway Travel Act (The), R.S.O. 1914, c. 206.
Immigration Act (The), S.C. 1952, c. 42.
Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 11(7).
Interpretation Act, R.S.C., 1985, c. I-21, s. 12.
Motor Vehicles Act (The), R.S.C. 1914, c. 207.
Ontario Temperance Act (The), S.O. 1916, c. 50, s. 70(2).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

- Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Lor-Wes Contracting Ltd. v. The Queen*, [1986] 1 F.C. 346; [1985] CTC 79; (1985), 85 DTC 5310; 60 N.R. 321 (C.A.); *McLean, S.G. v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 119 (T.A.B.); *R. v. Sullivan*, [1991] 1 S.C.R. 489; (1991), 55 B.C.L.R. (2d) 1; 63 C.C.C. (3d) 97; 3 C.R. (4th) 277; 112 N.R. 166; *R. v. Mailloux*, [1988] 2 S.C.R. 1029; (1988), 44 C.C.C. (3d) 193; 67 C.R. (3d) 75; 89 N.R. 222; 30 O.A.C. 358; *International Forest Products Ltd. v. Canada*, [1991] 2 C.T.C. 246; (1991), 46 F.T.R. 237 (F.C.T.D.); *Calgary School District No. 19 v. R.* (1990), 43 C.L.R. 194; 38 F.T.R. 222 (F.C.T.D.);

ferroviaire. Certes l'interprétation faite par ce Ministère d'un texte de loi n'engage pas la Cour, mais elle est au moins conforme à l'interprétation donnée à l'origine au Parlement. Des précédents sont également cités qui interprétaient «véhicule» comme s'entendant également des navires et des transbordeurs. Les définitions proposées par les dictionnaires sont quelque peu ambiguës. Certaines embrassent tous les moyens de transport terrestres, maritimes ou aériens. D'autres donnent à ce mot un sens plus restrictif. Aucune d'elles n'exclut explicitement les navires ou bateaux, alors que certaines autres les embrassent expressément. Ces diverses sources pourraient servir à titre indicatif, mais elles ne sont nullement déterminantes. La définition contenue dans la *Loi sur l'immigration*, selon laquelle «véhicule» s'entend également de tout moyen de voyage par mer, n'a aucun rapport avec l'affaire en instance. L'inclusion dans la définition du mot «véhicule» des moyens de transport comme ceux qui nous intéressent en l'espèce, constitue une interprétation à laquelle ce mot se prête raisonnablement et qui est plus conforme à la teneur générale de la Loi et à la volonté du législateur.

LOIS ET RÈGLEMENTS

- Highway Travel Act (The)*, R.S.O. 1914, ch. 206.
Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148, art. 11(7).
Loi d'interprétation, L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 12.
Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, ch. E-13, art. 21(3.1)(c) (mod. par S.C. 1986, ch. 9, art. 11).
Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 2, 23(8)(c) (mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 10), 50(7) (mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 1, art. 190; ch. 7, art. 16; (4^e suppl.), ch. 12, art. 16), 51(1), annexe III, Partie VI, art. 3.
Loi sur les douanes, S.R.C. 1970, ch. C-40, art. 2(1).
Loi sur les véhicules automobiles, S.R.C. 1914, ch. 207.
Loi sur l'immigration, S.C. 1952, ch. 42.
Ontario Temperance Act (The), S.O. 1916, ch. 50, art. 70(2).
Règles de la Cour fédérale, C.R.C., ch. 663, Règle 474 (mod. par DORS/79-57, art. 14).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

- Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine*, [1986] 1 C.F. 346; [1985] CTC 79; (1985), 85 DTC 5310; 60 N.R. 321 (C.A.); *McLean, S.G. v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 119 (C.A.I.); *R. c. Sullivan*, [1991] 1 R.C.S. 489; (1991), 55 B.C.L.R. (2d) 1; 63 C.C.C. (3d) 97; 3 C.R. (4th) 277; 112 N.R. 166; *R. c. Mailloux*, [1988] 2 R.C.S. 1029; (1988), 44 C.C.C. (3d) 193; 67 C.R. (3d) 75; 89 N.R. 222; 30 O.A.C. 358; *International Forest Products Ltd. c. Canada*, [1991] 2 C.T.C. 246; (1991), 46 F.T.R. 237 (C.F. 1^{re} inst.); *Calgary School District No. 19 c. R.* (1990), 43 C.L.R. 194; 38 F.T.R. 222 (C.F. 1^{re} inst.);

Morguard Properties Ltd. et al. v. City of Winnipeg, [1983] 2 S.C.R. 493; (1983), 3 D.L.R. (4th) 1; [1984] 2 W.W.R. 97; 25 Man. R. 302; 6 Admin. L.R. 206; 24 M.P.L.R. 219; 50 N.R. 264.

DISTINGUISHED:

Fleming v. Spracklin (1921), 50 O.L.R. 289; 64 D.L.R. 382; 38 C.C.C. 99 (App. Div.).

CONSIDERED:

In re Sault Ste Marie Provincial Election, 1903, Galvin and Coyne Cases (1905), 10 O.L.R. 356 (H.C.); *General Supply Co. of Canada Ltd. v. Deputy Minister of National Revenue et al.*, [1954] Ex.C.R. 340; *Westar Mining Ltd. v. Minister of National Revenue* (1990), 38 F.T.R. 137; 3 TCT 5325 (F.C.T.D.); affd *Westar Mining Ltd. v. The Queen* (1991), 4 TCT 6197 (F.C.A.); *Magnatrim Equipment Ltd. and Deputy M.N.R. (Customs and Excise)* (1988), 18 C.E.R. 13 (T.B.); *The Gas Float Whitton No. 2*, [1896] P. 42 (C.A.).

REFERRED TO:

The Queen v. Nova, An Alberta Corporation, [1988] 2 C.T.C. 167; (1988), 88 DTC 6386; 87 N.R. 101 (F.C.A.); *British Columbia Telephone Company Ltd. v. The Queen* (1992), 92 DTC 6129 (F.C.A.); *Conder v. Griffith*, 111 N.E. 816 (Ind. App. 1916); *Partington v. The Attorney-General* (1869), L.R. 4 H.L. 100; *Vaillancourt v. Deputy M.N.R.*, [1991] 3 F.C. 663; [1991] 2 C.T.C. 42; (1991), 91 DTC 5408 (Eng.); (1991), 91 DTC 5352 (Fr.) (C.A.).

AUTHORS CITED

Ballentine's Law Dictionary, 3rd ed. Rochester, N.Y.: Lawyers Co-operative Pub. Co., 1969.
Black's Law Dictionary, 5th ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1979.
Bouvier's Law Dictionary and Concise Encyclopedia, 3rd revision. Buffalo: William S. Hein Co., 1984.
 Canada. *House of Commons Debates*, vol. VII, 1st Sess., 27th Parl., June 23, 1966.
Dictionary of Canadian Law. Toronto: Carswell, 1991.
 Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
 Drieger, Elmer A. *The Construction of Statutes*, Toronto: Butterworths, 1974.
Funk & Wagnalls Canadian College Dictionary, Toronto: Fitzhenry & Whiteside Limited, 1986.
Grand Larousse de la langue française, tome 7 Paris: Librairie Larousse, 1978.
Le Petit Robert I, Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, Paris: Le Robert, 1990.
Oxford English Dictionary, 2nd ed. Oxford: Clarendon Press, 1989.
Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles, 3rd ed. Oxford: Clarendon Press, 1978.

Morguard Properties Ltd. et autres c. Ville de Winnipeg, [1983] 2 R.C.S. 493; (1983), 3 D.L.R. (4th) 1; [1984] 2 W.W.R. 97; 25 Man. R. 302; 6 Admin. L.R. 206; 24 M.P.L.R. 219; 50 N.R. 264.

DISTINCTION FAITE AVEC:

Fleming v. Spracklin (1921), 50 O.L.R. 289; 64 D.L.R. 382; 38 C.C.C. 99 (Div. App.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

In re Sault Ste Marie Provincial Election, 1903, Galvin and Coyne Cases (1905), 10 O.L.R. 356 (H.C.); *General Supply Co. of Canada Ltd. v. Deputy Minister of National Revenue et al.*, [1954] R.C.É. 340; *Westar Mining Ltd. c. Ministre du Revenu national* (1990), 38 F.T.R. 137; 3 TCT 5325 (C.F. 1^{re} inst.); conf. par *Westar Mining Ltd. c. La Reine* (1991), 4 TCT 6197 (C.A.F.); *Magnatrim Equipment Ltd. et Sous-ministre M.R.N. (Douanes et Accise)* (1988), 18 C.E.R. 13 (Comm. Imp.); *The Gas Float Whitton No. 2*, [1896] P. 42 (C.A.).

DÉCISIONS CITÉES:

La Reine c. Nova, An Alberta Corporation, [1988] 2 C.T.C. 167; (1988), 88 DTC 6386; 87 N.R. 101 (C.A.F.); *British Columbia Telephone Company Ltd. c. La Reine* (1992), 92 DTC 6129 (C.A.F.); *Conder v. Griffith*, 111 N.E. 816 (Ind. App. 1916); *Partington v. The Attorney-General* (1869), L.R. 4 H.L. 100; *Vaillancourt c. Sous-ministre M.R.N.*, [1991] 3 C.F. 663; [1991] 2 C.T.C. 42; (1991), 91 DTC 5408 (angl.); (1991), 91 DTC 5352 (fr.) (C.A.).

f DOCTRINE

Ballentine's Law Dictionary, 3rd ed. Rochester, N.Y.: Lawyers Co-operative Pub. Co., 1969.
Black's Law Dictionary, 5th ed. St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1979.
Bouvier's Law Dictionary and Concise Encyclopedia, 3rd revision. Buffalo: William S. Hein Co., 1984.
 Canada. *Débats de la Chambre des communes*, vol. VII, 1^{re} sess., 27^e législature, 23 juin 1966.
Dictionary of Canadian Law. Toronto: Carswell, 1991.
 Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
 Drieger, Elmer A. *The Construction of Statutes*, Toronto: Butterworths, 1974.
Funk & Wagnalls Canadian College Dictionary, Toronto: Fitzhenry & Whiteside Limited, 1986.
Grand Larousse de la langue française, tome 7 Paris: Librairie Larousse, 1978.
Le Petit Robert I, Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, Paris: Le Robert, 1990.
Oxford English Dictionary, 2nd ed. Oxford: Clarendon Press, 1989.
Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles, 3rd ed. Oxford: Clarendon Press, 1978.

Webster's New World Dictionary of the American Language, Second College Edition. New York: Simon and Schuster, 1980.

DETERMINATION of question of law: tugboats and train ships are vehicles for the purpose of the *Excise Tax Act*.^a

COUNSEL:

A. N. Robertson for plaintiff.
Max Weder for defendant.

SOLICITORS:

Bull, Housser & Tupper, Vancouver, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by^d

JOYAL J.: The sole issue for determination in this matter is whether or not tugboats and train ships are vehicles for the purpose of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15.^e

BACKGROUND

The plaintiff is a company incorporated under the laws of the province of British Columbia, having an office in North Vancouver, B.C., and carrying on the business of operating a tug and barge service in Canadian and international waters on and around the coast of British Columbia.^f

The plaintiff owns and operates 42 tugboats and two self-propelled train ships as well as numerous dump barges which are towed by the tugs. The tugs range from 39 to 142 ft. in length, from 440 to 5,570 in horsepower and carry from two to nine crew members.^h

Some of the uses of the tugs include towing the barges in the plaintiff's fleet which carry all manner of goods to destinations up and down the B.C. coast. As well, the tugs are used to assist in ship-berthing, ship-towage and log-towing. The train ships carry rail cars from the Vancouver lower mainland area to Vancouver Island.^j

Webster's New World Dictionary of the American Language, Second College Edition. New York: Simon and Schuster, 1980.

DÉCISION sur une question de droit: remorqueurs et transbordeurs sont des véhicules au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*.

AVOCATS:

A. N. Robertson pour la demanderesse.
Max Weder pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Bull, Housser & Tupper, Vancouver, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE JOYAL: Il échet uniquement d'examiner en l'espèce si les remorqueurs et les transbordeurs sont des véhicules au regard de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15.^e

LES FAITS DE LA CAUSE

La demanderesse, société constituée sous le régime des lois de la province de la Colombie-Britannique avec siège social à North Vancouver (C.-B.), est une entreprise de remorquage et de transbordement dans les eaux canadiennes et internationales, le long des côtes de la province.^g

Elle possède et exploite 42 remorqueurs et deux transbordeurs, ainsi que de nombreuses maries-salopes remorquées. Les remorqueurs ont une longueur variant de 39 à 142 pieds, une puissance de 440 à 5 570 horse-power et un équipage de deux à neuf membres.

Ils servent entre autres à remorquer les chalands de la flottille de la demanderesse qui transportent toutes sortes de marchandises vers des destinations le long des côtes de la Colombie-Britannique. Ils servent encore aux manœuvres d'accostage et au remorquage des navires et des trains de bois. Les transbordeurs transportent des wagons des terres basses de Vancouver à l'île de Vancouver.

The defendant is Her Majesty the Queen in right of Canada.

During the period of April 1988 through June 1988, the plaintiff paid tax, under the *Excise Tax Act*, on diesel fuel purchased for the generation of electricity used in certain aspects of the operation of those of its vessels which are tugboats and train ships. On September 27, 1989, the plaintiff applied for a refund of excise tax in the amount of \$20,924.40 and sales tax in the amount of \$13,862.43 paid on the diesel fuel at the time of purchase, on the basis that the diesel fuel was tax exempt under paragraph 23(8)(c) [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 7, s. 10], which provides a specific exemption for excise tax payable in the case of diesel fuel for use in the generation of electricity (except where the electricity so generated is used primarily in the operation of a vehicle), and subsection 51(1) of the Act, together with section 3 of Part VI of Schedule III to the Act, which provides a specific exemption for sales tax on fuel oil for use in the generation of electricity (except where the electricity is used primarily in the operation of a vehicle).

The Minister of National Revenue, on behalf of the defendant, notified the plaintiff that its application for a refund was denied on the basis that ships (marine vessels), including tugs and train ships, were vehicles.

By notice of objection dated December 20, 1989, the plaintiff objected to the determination made by the Minister of National Revenue.

By notice of confirmation dated March 16, 1990, the defendant confirmed the determination on the basis that tugboats are vehicles for purposes of section 3 of Part VI of Schedule III and paragraph 23(8)(c), as ships engaged in the conveyance of goods from one point to another. The plaintiff now appeals to this Court for a more favourable determination. In the process of bringing this action to trial, both the plaintiff and defendant agreed to have the issue possibly resolved pursuant to Rule 474 [Federal Court Rules, C.R.C., c. 663 (as am. by SOR/79-57, s. 14)] by determination of a point of law founded on an agreed statement of facts.

La défenderesse est Sa Majesté la Reine du chef du Canada.

Durant la période allant d'avril à juin 1988 inclusivement, la demanderesse a payé, conformément à la *Loi sur la taxe d'accise*, la taxe sur le mazout qu'elle achetait pour la production de l'électricité destinée au fonctionnement de ses navires, c'est-à-dire de ses remorqueurs et transbordeurs. Le 27 septembre 1989, elle demande un remboursement de 20 924,40 \$ au titre de la taxe d'accise, et de 13 862,43 \$ au titre de la taxe de vente, payées à l'achat du mazout, par ce motif que ce carburant est exempté par l'alinéa 23(8)c) [mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 7, art. 10], qui exonère expressément de la taxe d'accise le carburant diesel devant servir à la production d'électricité (sauf le cas où l'électricité produite est principalement utilisée pour faire fonctionner un véhicule), et par le paragraphe 51(1) de la Loi, qui, avec l'article 3 de la partie VI de l'annexe III de cette dernière, exonère expressément de la taxe de vente le mazout servant à la production de l'électricité (sauf le cas où l'électricité produite sert principalement au fonctionnement d'un véhicule).

Le ministre du Revenu national, agissant pour le compte de la défenderesse, informe la demanderesse que sa demande de remboursement est rejetée du fait que les navires, y compris les remorqueurs et transbordeurs, sont des véhicules.

La demanderesse conteste la décision du ministre du Revenu national par voie d'avis d'opposition en date du 20 décembre 1989.

Par avis de ratification en date du 16 mars 1990, la défenderesse confirme cette décision par ce motif que les remorqueurs sont des véhicules au regard de l'article 3 de la partie VI de l'annexe III et de l'alinéa 23(8)c), à titre de navires servant au transport de marchandises d'un point à un autre. La demanderesse interjette maintenant appel devant la Cour en vue d'une décision plus favorable. Dans cette procédure, les deux parties sont convenues de la possibilité d'un jugement du litige selon la procédure prévue à la Règle 474 [Règles de la Cour fédérale, C.R.C., ch. 663 (mod. par DORS/79-57, art. 14)], par décision sur un point de droit à la lumière de l'exposé conjoint des faits.

PLAINTIFF'S SUBMISSIONS

The plaintiff submits that, read in its grammatical and ordinary sense in light of the intention of Parliament embodied in the Act as a whole, the object of the Act and the scheme of the Act, the term "vehicle", as used in the provisions of the Act pertinent here, does not embrace a ship or any other type of marine vessel. (See section 12 of the *Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *The Queen v. Nova, An Alberta Corporation*, [1988] 2 C.T.C. 167 (F.C.A.); *British Columbia Telephone Company Ltd. v. The Queen* (1992), 92 DTC 6129 (F.C.A.); E. A. Driedger, *The Construction of Statutes* (Toronto: Butterworths, 1974), at pages 6, 7 and 81.)

The plaintiff places great reliance on the decision of *Fleming v. Spracklin* (1921), 50 O.L.R. 289. The plaintiff argues that in that case, the majority of the Ontario Court of Appeal was of the view that in its ordinary sense, the word "vehicle" was rarely applied to watercraft, and therefore, the word "vehicle" did not apply to a ferry-boat. (See also *Conder v. Griffith*, 111 N.E. 816 (Ind. App. 1916).)

As well, the High Court of Ontario has determined that a steamboat is not even a conveyance *In re Sault Ste. Marie Provincial Election, 1903, Galvin and Coyne Cases* (1905), 10 O.L.R. 356.

The plaintiff disputes the decision of the Income Tax Appeal Board in *McLean S.G. v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 119, which held that the word "vehicle" includes a ship. The plaintiff argues that the Board's finding was based on a phrase pronounced by a judge last century, where it was referred by the said Judge [at page 120] to "rafts found anchored in a stream . . . they are not vehicles intended for the navigation of the sea" (underline mine). The plaintiff submits that this phrase offers no support for the suggestion that the word "vehicle", as used in its ordinary and popular sense in the provisions of the Act pertinent here, embraces a ship or any other marine vessel.

L'ARGUMENTATION DE LA DEMANDERESSE

La demanderesse soutient que, saisi dans son sens grammatical ordinaire et à la lumière de la volonté du législateur telle qu'elle se dégage de l'ensemble de la Loi, de son objectif et de son économie, le terme «véhicule» figurant dans les dispositions applicables de la Loi n'embrasse ni les navires ni aucun autre type d'embarcation de mer. (Voir l'article 12 de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *La Reine c. Nova, An Alberta Corporation*, [1988] 2 C.T.C. 167 (C.A.F.); *British Columbia Telephone Company Ltd. c. La Reine* (1992), 92 DTC 6129 (C.A.F.); E. A. Driedger, *The Construction of Statutes* (Toronto: Butterworths, 1974), aux pages 6, 7 et 81.)

Elle invoque au premier chef la décision *Fleming v. Spracklin* (1921), 50 O.L.R. 289, par laquelle, dit-elle, la majorité de la Cour d'appel de l'Ontario a conclu que le mot «véhicule», entendu dans son sens ordinaire, s'appliquait rarement aux embarcations, et qu'il ne s'appliquait donc pas aux transbordeurs. (Voir aussi *Conder v. Griffith*, 111 N.E. 816 (Ind. App. 1916).)

De même, la Haute Cour de l'Ontario a jugé qu'un bateau à vapeur n'était même pas un moyen de transport dans *In re Sault Ste. Marie Provincial Election, 1903, Galvin and Coyne Cases* (1905), 10 O.L.R. 356.

Contestant la décision *McLean S.G. v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 119, par laquelle la Commission d'appel de l'impôt a conclu que «véhicule» s'entendait également des navires, la demanderesse souligne que cette conclusion était fondée sur une phrase prononcée par un juge au siècle dernier, selon lequel [à la page 120] [TRADUCTION] «les trains de bois à l'ancre dans un cours d'eau . . . ne sont pas des véhicules destinés à la navigation en mer» (non souligné dans le texte). Elle tient que cette phrase ne justifie nullement de conclure que le mot «véhicule», tel qu'il est employé dans son sens ordinaire et populaire dans la Loi dont s'agit, s'entend également des navires ou de quelque autre type d'embarcation de mer que ce soit.

The plaintiff further relies on definitions of “vehicle” found in dictionaries to argue that these definitions do not embrace a ship or other marine vessels such as the plaintiff’s tugboats and train ships, as they refer to a conveyance with wheels or runners or means of land transportation. (See W. L. Little, H. W. Fowler & J. Coulson, *The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, vol. 2, 3rd ed. (Oxford: Clarendon Press, 1978), at page 2457; *Funk & Wagnalls Canadian College Dictionary* (Toronto: Fitzhenry & Whiteside, 1986), at page 1484; A. Rey & J. Rey-Debove, *Le Petit Robert I, Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française* (Paris: Le Robert, 1990), at page 2069; *Grand Larousse de la langue française*, tome 7 (Paris: Librairie Larousse, 1978), at page 6394; J. Bouvier, *Bouvier’s Law Dictionary and Concise Encyclopedia*, vol. 3, 3rd revision (Buffalo: Williams S. Hein Company, 1984), at page 3389; and J. A. Ballentine, *Ballentine’s Law Dictionary*, 3rd ed. (Rochester: The Lawyers Co-Operative Publishing Company, 1969, at page 1334.)

The plaintiff submits that when one reads the Act as a whole, one finds in subsection 50(7) [as am. by R.S.C., 1985 (2nd Supp.), c. 1, s. 190; c. 7, s. 16; (4th Supp.), c. 12, s. 16] an explicit reference to “ship or other marine vessels”, indicating an intention of Parliament to exclude such craft from the definition of “vehicle”.

Finally the plaintiff refers to *The Immigration Act* [S.C. 1952, c. 42] passed in 1952 and its subsequent amendments, in which “vehicle” is specifically defined to include any conveyance that may be used for transportation by water. The plaintiff submits that if the word “vehicle” meant what it was defined to mean in *The Immigration Act*, there would have been no need for the definition. The fact that a definition was included illustrates that, in the mind of Parliament, the meaning to be attributed to the word for purposes of the pertinent provisions of *The Immigration Act*, was not the word’s ordinary or popular meaning.

It is submitted that if Parliament, for purposes of the provisions of the Act pertinent here, intended that the word “vehicle” refer to any ship or other marine

La demanderesse cite encore des définitions de «véhicule» données par les dictionnaires pour soutenir que ce mot n’embrasse pas les navires ou autres embarcations de mer comme ses remorqueurs et transbordeurs, puisqu’il ne signifie que les moyens de transport munis de roues ou de patins, ou les moyens de transport sur terre. (Voir W. L. Little, H. W. Fowler & J. Coulson, *The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, vol. 2, 3^e éd. (Oxford: Clarendon Press, 1978), à la page 2457; *Funk & Wagnalls Canadian College Dictionary* (Toronto: Fitzhenry & Whiteside, 1986), à la page 1484; A. Rey & J. Rey-Debove, *Le Petit Robert I, Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française* (Paris: Le Robert, 1990), à la page 2069; *Grand Larousse de la langue française*, tome 7 (Paris: Librairie Larousse, 1978), page 6394; J. Bouvier, *Bouvier’s Law Dictionary and Concise Encyclopedia*, vol. 3, 3^e révision (Buffalo: William S. Hein Company, 1984), page 3389; et J. A. Ballentine, *Ballentine’s Law Dictionary*, 3^e éd. (Rochester: The Lawyers Co-Operative Publishing Company, 1969, à la page 1334.)

La demanderesse soutient que si on considère la Loi dans son ensemble, la mention expresse de «navire ou autre vaisseau» au paragraphe 50(7) [mod. par L.R.C. (1985) (2^e suppl.), ch. 1, art. 190; ch. 7, art. 16; (4^e suppl.), ch. 12, art. 16] traduit la volonté du législateur d’exclure les navires de la définition de «véhicule».

Elle cite enfin la *Loi sur l’immigration* [S.C. 1952, ch. 42] de 1952 et ses modifications subséquentes, où «véhicule» est expressément défini comme s’entendant également de tout moyen de voyage par mer: si le mot «véhicule» avait le sens que lui prêtait cette Loi, il n’aurait pas été nécessaire d’y inclure cette définition. Le fait que cette dernière y a été incluse signifie que dans l’esprit du législateur, le sens à attribuer à ce mot en vue de l’application des dispositions pertinentes de la *Loi sur l’immigration* n’était pas son sens ordinaire ou populaire.

La demanderesse soutient que, si pour l’application de la Loi qui nous intéresse en l’espèce, le législateur avait voulu étendre le sens de «véhicule» aux navires

vessel, then Parliament would have inserted in the Act a definition of "vehicle" similar to the definition inserted, and several times amended, in *The Immigration Act*. This indicates that Parliament did not intend that the word "vehicle" in the Act have the expanded meaning of the word set out specifically in *The Immigration Act*, but rather something different, e.g. its ordinary meaning.

The plaintiff concludes by stating that, read in its grammatical and ordinary sense, consonant with Parliament's intent, and on the basis of the authorities referred to, the term "vehicle" does not include the plaintiff's tugboats and train ships.

DEFENDANT'S SUBMISSIONS

The defendant submits that as the word "vehicle" is not defined in the Act, its interpretation must be made in light of the modern principle of statutory interpretation: namely, the words of the Act are to be read in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament. (See Driedger, *Construction of Statutes*, (2nd ed., 1983), as cited in *Westar Mining Ltd. v. Minister of National Revenue* (1990), 38 F.T.R. 137 (F.C.T.D.), at page 142; affirmed at (1991), 4 TCT 6197 (F.C.A.).)

The defendant relies on definitions of "vehicle" found in various dictionaries and claims that the ordinary meaning of the word is broad enough to include any conveyance by way of land, sea or air. A vehicle serves to transport passengers or cargo; tugboats and train ships come within this definition. (See A. Rey & Rey-Debove, *Le Petit Robert I, Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française* (*supra*); D. A. Dukelow & B. Nuse, *The Dictionary of Canadian Law* (Toronto: Carswell, 1991), at page 1133; H. C. Black, *Black's Law Dictionary*, 5th ed. (St. Paul Minn.: West Publishing Co., 1979), at page 1393; D. B. Guralnik, *Webster's New World Dictionary of the American Language*, 2nd College ed. (Simon and Schuster), at page 1574; and W. L. Little, H. W. Fowler & J. Coulson, *The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles* (*supra*).

The definition of "vehicle" in the context of the *Excise Tax Act* [R.S.C. 1970, c. E-13] has been con-

ou autres embarcations de mer, il y aurait prévu une définition de ce mot, semblable à la définition contenue dans la *Loi sur l'immigration* et ses multiples modifications. Il s'ensuit que le législateur ne voulait pas donner au mot «véhicule» employé dans la Loi le sens élargi que lui attribue expressément la *Loi sur l'immigration*, mais quelque chose de différent, c'est-à-dire son sens ordinaire.

La demanderesse conclut que, entendu dans son sens grammatical ordinaire, en conformité avec la volonté du législateur et à la lumière des magistères cités, le terme «véhicule» ne s'étend pas à ses remorqueurs ou transbordeurs.

L'ARGUMENTATION DE LA DÉFENDERESSE

La défenderesse soutient que le mot «véhicule» n'étant pas défini dans la Loi, il doit être interprété conformément au principe moderne d'interprétation des lois, savoir que les termes de la Loi doivent être entendus dans leur sens grammatical ordinaire, compte tenu de l'économie et de l'objectif de la Loi ainsi que de la volonté du législateur. (Voir Driedger, *Construction of Statutes* (2^e éd., 1983), cité dans *Westar Mining Ltd. c. Ministre du Revenu national* (1990), 38 F.T.R. 137 (C.F. 1^{re} inst.) en page 142, confirmé par (1991), 4 TCT 6197 (C.A.F.).)

La défenderesse conclut de la définition de «véhicule» dans divers dictionnaires que le sens ordinaire de ce mot est assez large pour embrasser tout moyen de transport terrestre, maritime ou aérien. Un véhicule sert à transporter des passagers ou des marchandises; pareille définition embrasse les remorqueurs et les transbordeurs (Voir A. Rey & Rey-Debove, *Le Petit Robert I, Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française* (*supra*); D. A. Dukelow & B. Nuse, *The Dictionary of Canadian Law* (Toronto: Carswell, 1991), à la page 1133; H. C. Black, *Black's Law Dictionary*, 5^e éd. (St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1979), à la page 1393; D. B. Guralnik, *Webster's New World Dictionary of the American Language*, 2^e éd. College (Simon et Schuster), à la page 1574; et W. L. Little, H. W. Fowler et J. Coulson, *The Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles* (*supra*).

Le sens du mot «véhicule», entendu dans le contexte de la *Loi sur la taxe d'accise* [S.R.C. 1970, ch.

sidered in *Westar Mining Ltd. v. Minister of National Revenue (supra)*. At the Trial Division, Mr. Justice McNair had to consider whether an ore hauler was a vehicle. In finding that it was, His Lordship approved the Tariff Board's Ruling 7120/28 [at page 144], in which it was held that a vehicle includes a boat or a ship, as it "is used to carry or convey persons or objects". The Federal Court of Appeal affirmed McNair J.'s findings and his approach to statutory interpretation.

The defendant also relies on a decision of the Tax Appeal Board, where Mr. Fordham found that a ship was a vehicle for the purposes of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148]. (See *McLean, S.G. v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 119, at page 121).

In the decision of *Fleming v. Spracklin* (1921), 50 O.L.R. 289, the Appellate Division of the Ontario Supreme Court considered whether a yacht riding on international waters was a "vehicle on the public highway or elsewhere" within the meaning of section 70 of *The Ontario Temperance Act* [S.O. 1916, c. 50]. A majority of the Court found that a yacht was not a vehicle. In the defendant's view, however, that reasoning by the Court of Appeal was based on the view that *The Ontario Temperance Act* did not apply to transactions in liquor in international waters between citizens of Ontario and those of foreign countries, and that in that context, a yacht could not possibly be a vehicle.

The defendant submits that the intention of Parliament can also be determined through an examination of the Debates of the House of Commons. The relevant statement by the Minister of Finance indicates that marine vessels were contemplated in the definition of vehicle. (See Bill C-198, 1st Session, 27th Parliament, *House of Commons Debates*, June 23, 1966, page 6812; and *Vaillancourt v. Deputy M.N.R.*, [1991] 3 F.C. 663 (C.A.).)

The administrative position of the Minister of National Revenue has also been consistent in treating marine vessels as vehicles for the purposes of the

E-13], a été examiné dans *Westar Mining Ltd. c. Ministre du Revenu national (supra)*. En première instance, le juge McNair était appelé à décider si les transporteurs de minerai étaient des véhicules. En répondant à cette question par l'affirmative, Sa Seigneurie a approuvé la décision n° 7120/28 [en page 144] de la Commission du tarif, aux termes de laquelle véhicule s'entend également des bateaux ou des navires, du fait que ces derniers servent «à transporter des personnes ou des objets». La Cour d'appel fédérale a confirmé la conclusion du juge McNair ainsi que sa conception de l'interprétation des lois en la matière.

La défenderesse cite aussi une décision de la Commission d'appel de l'impôt, par laquelle M. Fordham a jugé qu'un navire était un véhicule au regard de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, ch. 148]. (Voir *McLean, S.G. v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 119, à la page 121).

Dans *Fleming v. Spracklin* (1921), 50 O.L.R. 289, la Division d'appel de la Cour suprême de l'Ontario était appelée à décider si un yacht naviguant dans les eaux internationales était [TRADUCTION] «un véhicule sur la voie publique ou ailleurs» au sens de l'article 70 de la loi dite *The Ontario Temperance Act* [S.O. 1916, ch. 50]. La majorité de la Cour a conclu qu'un yacht n'était pas un véhicule. La défenderesse estime cependant que ce raisonnement de la Cour d'appel tenait à sa conclusion que la loi *The Ontario Temperance Act* ne s'appliquait pas au commerce de boissons alcooliques dans les eaux internationales entre des Ontariens et des citoyens de pays étrangers, et que dans ce contexte, un yacht ne saurait être un véhicule.

Elle soutient encore que la volonté du législateur se dégage aussi des Débats de la Chambre des communes. La déclaration faite dans ce contexte par le ministre des Finances indique que les navires étaient compris dans la définition de véhicule. (Voir Projet de loi C-198, 1^{re} session, 27^e législature, *Débats de la Chambre des communes*, 23 juin 1966, à la page 6812; et *Vaillancourt c. Sous-ministre M.R.N.*, [1991] 3 C.F. 663 (C.A.).)

Sur le plan administratif, le ministre du Revenu national a toujours vu dans les navires des véhicules au regard de la *Loi sur la taxe d'accise*. Dans le

Excise Tax Act. In Excise Communiqué 191/TI (December 1989), the Minister's stated position is that the definition of vehicle is broad and includes ships.

The defendant argues that there is no apparent purpose in interpreting the Act to exclude marine vessels from the definition of "vehicle". If the plaintiff's position is correct, then Parliament would be seen to be preferring one mode of conveyance (by sea) over another, without any rationale for so doing. The exemption in the relevant portion of the *Excise Tax Act* is that diesel fuel to produce electricity is exempt from tax, unless it is used in the operation of a vehicle. A functional approach indicates that to exclude "vessels" from the definition would be to create a distinction without a difference.

Finally, it is submitted that when considering the definition of "vehicle" in its ordinary meaning, in keeping with the object of the Act and the intention of Parliament, the plaintiff's tugboats and train ships are vehicles within the meaning of the *Excise Tax Act*.

ANALYSIS

The *Excise Tax Act* provides no definition of the term "vehicle". The meaning of that word "vehicle" in paragraph 23(8)(c) of the Act and in section 3 of Part VI of Schedule III to the Act is the subject-matter of the present application.

Section 3 of Part VI of Schedule III to the *Excise Tax Act* provides an exemption from sales tax for:

3. Fuel oil for use in the generation of electricity except where the electricity so generated is used primarily in the operation of a vehicle.

In addition, paragraph 23(8)(c) of the Act provides an exemption from excise tax for:

23. (8) . . .

(c) diesel fuel for use in the generation of electricity, except where the electricity so generated is used primarily in the operation of a vehicle.

Communiqué de l'accise 191/TI (décembre 1989), il pose pour principe que la définition de véhicule est large et embrasse les navires.

a

La défenderesse soutient qu'il n'y aucune raison d'interpréter la Loi de façon à exclure les navires de la définition de «véhicule». La thèse de la demanderesse signifierait que le législateur préfère un mode de transport (maritime) à un autre, et ce sans justification aucune. L'exemption prévue à la disposition pertinente de la *Loi sur la taxe d'accise* s'applique au mazout servant à la production de l'électricité, sauf le cas où l'électricité produite sert au fonctionnement d'un véhicule. Sous l'angle de l'analyse fonctionnelle, exclure les navires de la définition reviendrait à créer une distinction sans qu'il y ait différence.

b

c

d

e

La défenderesse conclut que si on entend «véhicule» dans son sens ordinaire, compte tenu de l'objectif de la Loi et de la volonté du législateur, les remorqueurs et les transbordeurs de la demanderesse sont des véhicules au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*.

ANALYSE

f

Le terme «véhicule» n'est pas défini dans la *Loi sur la taxe d'accise*. C'est le sens de ce mot, tel qu'il figure à l'alinéa 23(8)(c) de la Loi et à l'article 3 de la partie VI de son annexe III, qui fait l'objet de cette demande.

g

L'article 3 de la partie VI de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise* exonère de la taxe de vente le produit suivant:

h

3. Mazout servant à la production de l'électricité, sauf lorsque l'électricité ainsi produite sert principalement au fonctionnement d'un véhicule.

i

En outre, l'alinéa 23(8)(c) de la Loi prévoit que la taxe de vente n'est pas exigible:

23. (8) . . .

c) dans le cas de combustible diesel devant servir à la production d'électricité, sauf lorsque l'électricité ainsi produite est principalement utilisée pour faire fonctionner un véhicule.

j

1. Principles of statutory interpretation

In order to determine the proper meaning of the word “vehicle”, it is useful to examine the principles of statutory interpretation which have been established by our courts.

In *International Forest Products Ltd. v. Canada*, [1991] 2 C.T.C. 246 (F.C.T.D.), Madam Justice Reed summarizes the law on principles of interpretation. The Court was concerned with the question whether jet fuel fell under the definition of diesel fuel in section 2 of the *Excise Tax Act*. In her review of principles of statutory interpretation, Reed J. stated, at pages 247 and 248, footnote 3:

At one point, as a general rule, taxation statutes were said to require strict construction. Any ambiguities or doubts on a literal reading of the words were to be resolved in the taxpayer's favour. . . .

Recently, however, the courts have moved away from strictly construing taxation statutes, and have instead adopted the same rule of interpretation applicable to all statutes. In *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; [1984] C.T.C. 294, Estey, J., after examining the developments of interpretative approaches to taxation statutes, stated the modern method as follows:

Courts today apply to this statute [the *Income Tax Act*] the plain meaning rule, but in the substantive sense so that if a taxpayer is within the spirit of the charge, he may be held liable.

. . . .

While not directing his observations exclusively to taxing statutes, the learned author of *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983) at page 87, E.A. Driedger, put the modern rule succinctly:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

In *Lor-Wes Contracting Ltd. v. The Queen*, [1986] 1 F.C. 346; (1985) 2 C.T.C. 79; 85 D.T.C. 5310, an income tax case, Mr. Justice MacGuigan followed the approach set out in *Stubart*. He stated the appropriate principle of interpretation as follows:

It seems clear from these cases that older authorities are no longer to be absolutely relied upon. The only principle of interpretation now recognized is a words-in-total-context

1. Les principes d'interprétation des lois

Afin de déterminer le sens exact du mot «véhicule», il y a lieu de revoir les principes d'interprétation des lois que nos tribunaux ont définis.

Dans *International Forest Products Ltd. v. Canada*, [1991] 2 C.T.C. 246 (C.F. 1^{re} inst.), Madame le juge Reed a donné un résumé des règles juridiques d'interprétation. La Cour était appelée à décider si le carburéacteur était assimilable au carburant diesel au sens de l'article 2 de la *Loi sur la taxe d'accise*. En passant en revue les principes d'interprétation des lois, Madame le juge Reed a fait cette observation à la note de bas de page n° 3, en pages 247 et 248:

À un moment donné, on requerrait généralement que les lois fiscales soient interprétées de façon très stricte. On tranchait en faveur du contribuable tout doute ou ambiguïté que pouvait soulever la lecture littérale des mots . . .

Dernièrement, cependant, les tribunaux ont renoncé aux interprétations trop restrictives des lois fiscales pour adopter plutôt les mêmes règles d'interprétation applicables à toutes les lois. Ainsi, dans *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; [1984] C.T.C. 294, après avoir examiné la progression de l'évolution de l'interprétation des lois fiscales, le juge Estey énonce la méthode comme suit:

Aujourd'hui, les tribunaux appliquent à cette loi [la *Loi de l'impôt sur le revenu*] la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l'activité du contribuable relève de l'esprit de la disposition fiscale, il sera assujéti à l'impôt.

. . . .

Bien que les remarques de E. A. Driedger dans son ouvrage *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), à la p. 87, ne visent pas uniquement les lois fiscales, il y énonce la règle moderne de façon brève:

Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

Dans *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine*, [1986] 1 C.F. 346; (1985) 2 C.T.C. 79; 85 D.T.C. 5310, une affaire d'impôt sur le revenu, M. le juge MacGuigan a suivi la façon de procéder établie dans *Stubart*. Il énonce les principes appropriés d'interprétation comme suit:

Il ressort, semble-t-il, clairement de ces arrêts qu'il ne faut dorénavant jamais plus se fier inconditionnellement à ces anciens précédents. Le seul principe d'interprétation

approach with a view to determining the object and spirit of the taxing provisions.

The same approach is applicable when dealing with the *Excise Tax Act* as when dealing with the *Income Tax Act*. The "words-in-total-context" approach of MacGuigan, J.A. was adopted in *Westar Mining Ltd. v. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 547; 3 T.C.T. 5325 (F.C.T.D.), when dealing with the definition of "vehicles" under the *Excise Tax Act*.

MacGuigan J.A.'s approach in *Lor-Wes Contracting Ltd. v. The Queen (supra)*, was followed in *Calgary School District No. 19 v. R.* (1990), 43 C.L.R. 194 (F.C.T.D.). At page 202, Jerome A.C.J. stated:

It follows then that the "words-in-total-context" principle of statutory interpretation must be applied in this instance to determine the meaning of the phrase "for use exclusively in the construction of a building for that institution" found in s. 44.27 of the *Excise Tax Act*. As well, I note that s. 11 of the *Interpretation Act*, R.S.C. 1985, c. I-21, directs me to give a fair, large and liberal construction and interpretation as best ensures the attainments of the Act's objectives. Accordingly, I must endeavour to assign to the words chosen by Parliament a meaning consistent with the apparent objectives of the provision in question.

Other opinions on the subject have been expressed. In the Supreme Court of Canada's decision in *Morguard Properties Ltd. et al. v. City of Winnipeg*, [1983] 2 S.C.R. 493, Estey J., on the construction of tax legislation, said at page 509:

In more modern terminology the courts require that, in order to adversely affect a citizen's right, whether as a taxpayer or otherwise, the Legislature must do so expressly. Truncation of such rights may be legislatively unintended or even accidental, but the courts must look for express language in the statute before concluding that these rights have been reduced. This principle of construction becomes even more important and more generally operative in modern times because the Legislature is guided and assisted by a well-staffed and ordinarily very articulate Executive. The resources at hand in the preparation and enactment of legislation are such that a court must be slow to presume oversight or inarticulate intentions when the rights of the citizen are involved. The Legislature has complete control of the process of legislation, and when it has not for any reason clearly expressed itself, it has all the resources available to correct that inadequacy of expression. This is more true today than ever before in our history of parliamentary rule.

reconnu aujourd'hui consiste à examiner les termes dans leur contexte global en vue de découvrir l'objet et l'esprit des dispositions fiscales.

Cette même façon de procéder s'applique aussi bien à l'interprétation de la *Loi sur la taxe d'accise* qu'à l'interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'approche du juge MacGuigan, soit l'interprétation des termes dans leur contexte global, a été suivie dans l'arrêt *Westar Mining Ltd. c. Canada*, [1990] 2 C.T.C. 547; 3 T.C.T. 5325 (C.F. 1^{re} inst.), lorsqu'il fallut interpréter la définition du mot «véhicules» dans la *Loi sur la taxe d'accise*.

La méthode adoptée par le juge MacGuigan, J.C.A., dans *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine (supra)* a été reprise dans *Calgary School District No. 19 c. R.* (1990), 43 C.L.R. 194 (C.F. 1^{re} inst.) où, en page 202, le juge en chef adjoint Jerome s'est prononcé en ces termes:

Il s'ensuit donc que le principe d'interprétation législative qui consiste à examiner les termes dans leur contexte global doit être appliqué en l'espèce pour interpréter l'expression «destinés exclusivement à la construction d'un bâtiment pour cette institution» qui figure à l'article 44.27 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Je note également que l'article 11 de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, m'oblige à interpréter cette disposition de la manière la plus équitable et la plus large qui soit compatible avec la réalisation de son objet. En conséquence, je dois tenter d'interpréter les mots choisis par le législateur d'une manière qui soit compatible avec les objectifs apparents de la disposition en question.

On peut citer d'autres vues sur cette question. Dans l'arrêt *Morguard Properties Ltd. et autres c. Ville de Winnipeg*, [1983] 2 R.C.S. 493, de la Cour suprême du Canada, le juge Estey a fait en page 509 cette observation sur l'interprétation des lois fiscales:

En langage plus moderne, pour porter atteinte aux droits d'un administré, que ce soit à titre de contribuable ou à un autre titre, les tribunaux exigent que le législateur le fasse de façon expresse. La diminution de ces droits peut ne pas avoir été législativement voulue ou même être accidentelle, mais les cours doivent trouver dans la loi des termes exprès pour conclure que ces droits ont été diminués. Ce principe d'interprétation s'impose et s'applique d'autant plus aujourd'hui que les législatures profitent de l'aide et des directives d'un conseil exécutif bien pourvu de personnel et ordinairement très averti. Les moyens disponibles pour rédiger et promulguer les lois sont tels qu'une cour doit être réticente à présumer l'oubli ou des intentions inarticulées lorsque les droits des administrés sont en cause. La législature a la maîtrise complète du processus législatif et si elle ne s'est pas exprimée clairement pour un motif quelconque, elle possède tous les moyens de corriger cette déficience d'expression. Cela est encore plus vrai aujourd'hui qu'à toute autre époque de l'histoire de notre régime parlementaire.

In his book *The Construction of Statutes*, E. A. Driedger, sets out more elaborately his doctrine with respect to interpreting statutes generally. At page 81, he wrote:

The decisions examined thus far indicate that the provisions of an enactment relevant to a particular case are to be read in the following way:

1. The Act as a whole is to be read in its entire context so as to ascertain the intention of Parliament (the law as expressly or impliedly enacted by the words), the object of the Act (the ends sought to be achieved), and the scheme of the Act (the relation between the individual provisions of the Act).
2. The words of the individual provisions to be applied to the particular case under consideration are then to be read in their grammatical and ordinary sense in the light of the intention of Parliament embodied in the Act as a whole, the object of the Act and the scheme of the Act, and if they are clear and unambiguous and in harmony with that intention, object and scheme and with the general body of the law, that is the end.
3. If the words are apparently obscure or ambiguous, then a meaning that best accords with the intention of Parliament, the object of the Act and the scheme of the Act, the one that the words are reasonably capable of bearing is to be given them.
4. If, notwithstanding that the words are clear and unambiguous when read in their grammatical and ordinary sense, there is disharmony within the statute or statutes in *pari materia*, then a less grammatical or less ordinary meaning that will produce harmony is to be given the words, if they are reasonably capable of bearing that meaning.

2. Interpretation of "Vehicle" by the Courts

In *Westar Mining Ltd. v. Minister of National Revenue*, (*supra*), the plaintiff appealed from the Minister of National Revenue's disallowance of its claim for refund of federal sales and excise taxes paid on diesel fuel purchased and used in the generation of electricity required to operate the plaintiff's ore haulers. The issue was whether the plaintiff's ore haulers were "vehicles" within the meaning of the relevant provisions of the *Excise Tax Act*. The Court dismissed the application, and held that the ore haulers were used primarily as "vehicles" within the plain meaning of that word as defined in the case law and in recognized dictionaries. Accordingly, the diesel fuel used to generate electricity in their operation was specifically excluded from the diesel fuel exemption contained in paragraph 21(3.1)(c) [as am. by S.C.

Dans son ouvrage *The Construction of Statutes*, E. A. Driedger donne un exposé plus détaillé de la doctrine régissant l'interprétation des lois en général. Voici ce qu'il écrit en page 81:

[TRADUCTION] Il ressort des décisions *supra* que les dispositions applicables à un cas d'espèce doivent être interprétées de la façon suivante:

1. Le texte tout entier doit être envisagé dans son ensemble pour dégager la volonté du législateur (la loi telle qu'elle s'exprime, expressément ou implicitement, par les mots employés), l'objectif de cette loi (les fins poursuivies) et son économie (les rapports entre ses diverses dispositions).
2. Il faut ensuite entendre les mots employés dans les dispositions applicables au cas d'espèce, dans leur sens grammatical ordinaire à la lumière de la volonté du législateur, telle qu'elle s'incarne dans la loi prise dans son ensemble, ainsi que de l'objectif et de l'économie de cette dernière, et on n'ira pas plus loin s'ils sont clairs, s'ils ne sont pas ambigus et s'harmonisent avec cette volonté, cet objectif et cette économie, de même qu'avec le corps de droit existant.
3. Si ces mots paraissent obscurs ou ambigus, il faut leur attribuer un sens qui s'accorde le mieux avec la volonté du législateur, et avec l'objectif et l'économie de la loi, un sens que ces mots puissent raisonnablement avoir.
4. Si, les mots étant clairs et non ambigus quand on les entend dans leur sens grammatical ordinaire, il y a un manque d'harmonie à l'intérieur de la loi en question ou entre les lois en la matière, il faut attribuer à ces mots un sens moins grammatical ou moins ordinaire mais qui assure l'harmonie, un sens qu'ils puissent raisonnablement avoir.

2. L'interprétation du mot «véhicule» par les tribunaux

Dans *Westar Mining Ltd. c. Ministre du Revenu national* (*supra*), la demanderesse contestait le rejet fait par le ministre du Revenu national de sa demande de remboursement de la taxe de vente fédérale et de la taxe d'accise au titre du carburant diesel acheté et utilisé dans la production de l'électricité nécessaire au fonctionnement de ses transporteurs de minerai. Il s'agissait de savoir si ces derniers étaient des «véhicules» au sens des dispositions applicables de la *Loi sur la taxe d'accise*. La Cour l'a déboutée de sa demande, concluant que les transporteurs de minerai étaient principalement utilisés comme «véhicules» au sens ordinaire de ce mot, tel que le lui reconnaissent la jurisprudence et les dictionnaires reconnus. En conséquence, le carburant diesel servant à produire l'électricité nécessaire à leur fonctionnement était

1986, c. 9, s. 11] of the *Excise Tax Act*. At page 145, McNair J. concluded:

In short, I am of the opinion that the subject ore haulers were used primarily as vehicles within the ordinary meaning of the word in moving overburden or raw ore from one place to another, and that the legislative expression employed in this instance does not permit the restriction of such vehicular activity to movement by road or rail or the carrying of coal as a finished, saleable product. In my view, any other interpretation of the language used in the taxing provisions of the Act would only serve to circumvent their object and spirit and defeat the expressed intention of Parliament. In the result, the plaintiff fails to qualify for the exemption and claim for refund.

Hugessen J.A., for the Federal Court of Appeal stated, at page 6197 (*supra*):

... we can see no basis for disagreeing with McNair, J.'s very thorough reasons for judgment. He found the Appellant's "ore haulers" to be "vehicles" within the intendment of ss. 21(3.1)(c) (now paragraph 23(8)(c)) and Schedule III of the Excise Act when those provisions are read in their entire context and in conformity with the statutory scheme and their ordinary grammatical meaning.

In *McLean S.G. v. Minister of National Revenue*, (*supra*), the sole issue to be determined was whether the word "vehicle" included a ship. The appellant was a marine engineer on a coastal ferry. During the year 1954, the appellant spent a certain sum for board and lodging while away from his home port. In his return for that year, he deducted the amount he had disbursed for board and lodging in accordance with subsection 11(7) of the Act which provided a deduction for such expenses where the employee travels away from his employer's place of business in a "vehicle" of the employer. The Minister disallowed this deduction, claiming that a ship was not a "vehicle" within the meaning of subsection 11(7). The appellant's appeal was allowed. In its reasons, the Tax Appeal Board stated, at pages 120 and 121:

... I came across a case that appears to me to set the question at rest. It is *Polpen Shipping Co. v. Commercial Union Assce. Co.*, (1943) 1 K.B. 161. There, Atkinson, J., held that a flying boat was not a "ship or vessel" within the meaning of a certain insurance policy. In so finding, he had occasion to deal rather exhaustively with the meaning or significance of the word "ship". At page 165, he quotes from the judgment of Lord Esher, M.R., in *The Gas Float Whitton No. 2*, (1896) Probate,

expressément exclu de l'exemption prévue à l'alinéa 21(3.1)c) [mod. par S.C. 1986, ch. 9, art. 11] de la *Loi sur la taxe d'accise*. En page 145, le juge McNair a conclu en ces termes:

En résumé, je suis d'avis que les transporteurs de minerais ont été utilisés principalement comme véhicules au sens ordinaire du terme pour transporter des morts-terrains ou du minerai brut d'un endroit à un autre, et que le libellé de la loi ne permet pas de limiter les déplacements à ceux qui sont effectués sur la route ou sur des rails, ou encore au transport du charbon uniquement comme produit fini et commercialisable. Selon moi, toute autre interprétation du libellé de la Loi ne servirait qu'à contourner l'objet et l'esprit de cette loi et à déjouer l'intention exprimée par le législateur. En conséquence, la partie demanderesse ne peut être admissible à une exemption et donc au remboursement.

L'affaire ayant été portée devant la Cour d'appel fédérale, le juge Hugessen, J.C.A., y a rendu la décision suivante, à la page 6197 (*supra*):

... nous ne trouvons rien à redire aux motifs de jugement très détaillés du juge McNair, qui a conclu que les «transporteurs de minerai» de l'appelante sont des «véhicules» au sens de l'alinéa 21(3.1)c) (devenu depuis l'alinéa 23(8)c)) et de l'annexe III de la Loi sur la taxe d'accise, telles que ces dispositions sont envisagées dans leur contexte et conformément à l'esprit de la loi et à leur sens grammatical.

Dans *McLean S.G. v. Minister of National Revenue* (*supra*), la seule question à trancher était de savoir si «véhicule» s'entendait également des navires. L'appelant, qui était mécanicien à bord d'un transbordeur côtier, avait dépensé en 1954 une certaine somme d'argent en frais de séjour au cours de déplacements loin de son port d'attache. Dans sa déclaration d'impôt pour la même année, il a déduit cette somme en application du paragraphe 11(7) de la Loi qui prévoyait la déduction des frais de ce genre pour l'employé qui voyageait hors du lieu de l'établissement de son employeur, dans un «véhicule» de celui-ci. Le ministre a rejeté la déduction par ce motif qu'un navire n'était pas un «véhicule» au sens du paragraphe 11(7). L'appel a été jugé fondé par la Commission d'appel de l'impôt, qui a conclu en ces termes, en pages 120 et 121:

[TRADUCTION] ... J'ai trouvé un précédent qui, me semble-t-il, apporte la réponse à la question. Il s'agit de *Polpen Shipping Co. v. Commercial Union Assce. Co.*, (1943) 1 K.B. 161. Le juge Atkinson y a conclu qu'un hydravion n'était pas un «navire ou vaisseau» au sens d'un certain contrat d'assurance. Dans ses motifs, il a fait la revue plutôt exhaustive du sens du mot «véhicule», citant en page 165 un jugement de lord Esher, M.R., qui, dans *The Gas Float Whitton No. 2*, (1896) Probate,

42, who said with reference to certain rafts found anchored in a stream:

They are not vehicles intended for the navigation of the sea, or the arms of the sea; they are not recognized as instruments of commerce of navigation by an Act of Congress. They are piles of lumber, and nothing more, fastened together and placed upon the water until suitable vehicles are ready to receive them and transport them to their destined port.

Lord Esher, in turn, was quoting with approval from the judgment in an American case, *Nicholson v. Chapman*, rendered as early as 1793. The passage cited makes it evident, I think, that for many years ships have been viewed judicially as vehicles for the navigation of the seas. In the light of this and other authorities cited by Atkinson, J., it appears to me that to interpret vehicle as being restricted to a conveyance on wheels or runners for carrying persons or goods on land is taking an unduly narrow view of the word's meaning. A ship performs the same functions on water as does a wheeled conveyance on land and I think that to treat a ship as has been done in the assessment appealed from is to create a distinction without the difference where the application of section 11(7) is involved. [Underline mine.]

In *Magnatrim Equipment Ltd. and Deputy M.N.R. (Customs and Excise)* (1988), 18 C.E.R. 13, the Tariff Board concluded that the skateboards in issue fell within the definition of the word "vehicle" as set out in subsection 2(1) of the former *Customs Act* [R.S.C. 1970, c. C-40], which read: "any cart, car, wagon, carriage, barrow, sleigh, aircraft or other conveyance of any kind whatever, whether drawn or propelled by steam, by animals . . . and the fittings, furnishings and appurtenances of the vehicle" (underline mine). In support of its conclusion, the Board relied on the case of *General Supply Co. of Canada Ltd. v. Deputy Minister of National Revenue et al.*, [1954] Ex.C.R. 340, where Cameron J. stated, at page 352:

In view of the context, I think that "conveyance" as here used is limited to a vehicle which is not only capable as a whole of moving from one location to a different location, but is designed for that purpose and whose function, while so moving, is the carrying or transporting of goods or passengers. "To convey" means more than the capacity to move from place to place; it involves the carrying or transporting of persons or of things other than its own component parts.

42, a évoqué la conclusion suivante au sujet de radeaux à l'ancre dans un cours d'eau:

Il ne sont pas des véhicules destinés à la navigation en mer ou dans les bras de mer; ils ne sont pas reconnus comme moyens de navigation par une loi du Congrès. Ce n'est rien que des tas de billes de bois attachées les unes aux autres et mises à l'eau en attendant que des véhicules idoines soient prêts à les prendre à bord et à les transporter à leur port de destination.

Le passage ci-dessus, que lord Esher citait avec approbation, était tiré d'une décision américaine, *Nicholson v. Chapman*, rendue dès 1793. Il montre, à mon avis, que depuis des années, les tribunaux ont considéré les navires comme des véhicules destinés à la navigation en mer. À la lumière de ce précédent et d'autres magistères cités par le juge Atkinson, je conclus que ce serait restreindre abusivement le sens du mot véhicule que de le limiter aux moyens de transport munis de roues ou de patins, et destinés au transport de personnes ou de marchandises sur terre. Un navire remplit la même fonction sur l'eau qu'un véhicule à roues sur terre, et je pense que réserver aux navires l'interprétation qu'en a donnée l'avis de cotisation attaqué reviendrait à créer une distinction en l'absence de toute différence, dans l'application du paragraphe 11(7). [Non souligné dans le texte.]

Dans *Magnatrim Equipment Ltd. et Sous-ministre M.R.N. (Douanes et Accise)* (1988), 18 C.E.R. 13, la Commission du tarif conclut que les planches à roulettes en cause tombent dans le champ d'application de la définition de «véhicule» qui figure au paragraphe 2(1) de l'ancienne *Loi sur les douanes* [S.R.C. 1970, ch. C-40], comme suit: «toute charrette, char, chariot, voiture, brouette, traîneau, aéronef ou autre moyen de transport de toute nature que ce soit, actionné par la vapeur, tiré ou poussé par des animaux . . . ainsi que les garnitures, équipements et accessoires du véhicule» (non souligné dans le texte). À l'appui de sa conclusion, la Commission cite la décision *General Supply Co. of Canada Ltd. v. Deputy Minister of National Revenue et al.*, [1954] R.C.É. 340, où le juge Cameron s'est prononcé en ces termes en page 352:

[TRADUCTION] Dans ce contexte, je pense que «moyen de transport» s'entend en l'espèce du véhicule qui non seulement est capable de se déplacer tout entier d'un point à un autre, mais est conçu à cet effet et a pour fonction, pendant ce déplacement, de transporter des marchandises ou des passagers. «Transporter» signifie davantage que la capacité de se déplacer d'un point à un autre; il signifie le transport de personnes ou d'objets autres que les propres éléments du moyen de transport.

The Board was of the opinion that the skateboards met all three requirements as set out in the *General Supply* case (*supra*).

I have already referred to *Fleming v. Spracklin* where the Ontario Court of Appeal held that a yacht riding upon international waters was not a "vehicle on the public highway or elsewhere" within the meaning of subsection 70(2) of *The Ontario Temperance Act*. The usefulness of this case, as was pointed out by the Tax Review Board in the *McLean* case, at page 121 (*supra*) is diminished by the fact that the Court only considered the meaning of "vehicle" in connection with specific words of the Act in issue, being "a vehicle on the public highway". The Court of Appeal also referred to other enactments to reinforce its position, such as *The Highway Travel Act* [R.S.O. 1914, c. 206], *The Motor Vehicles Act* [R.S.O. 1914, c. 207], and *The Snow Roads Act* [R.S.O. 1914, c. 208], which all state that the word "vehicle" is a wheeled or runnered conveyance such as is used on the roads. Again, such definitions of the word "vehicle" is limited to those specific Acts and does not offer any assistance to determine the issue before us. Those statutes quite evidently address themselves to a subject different from the one presently in issue.

3. Meaning of "Vehicles" in Dictionaries

Both parties provided ample definitions of the word "vehicle" as taken from various dictionaries. I will enumerate only a few, as I believe that in the present case, the intention of Parliament can be clearly determined by examining the Act in its total context, and by referring to the authorities examined above and to reports such as parliamentary debates and others, as they relate to the Act. The following definitions, among others, have been submitted by the parties:

"vehicle": A means of conveyance provided with wheels or runners and used for the carriage of persons or goods; a carriage, cart, wagon, sledge, etc. (*Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles (supra)*.)

La Commission conclut que les planches à roulettes réunissent les trois conditions définies dans la décision *General Supply* ci-dessus.

J'ai mentionné l'arrêt *Fleming v. Spracklin* par lequel la Cour d'appel de l'Ontario a conclu qu'un yacht naviguant dans les eaux internationales n'était pas un [TRADUCTION] «véhicule sur la voie publique ou ailleurs» au sens du paragraphe 70(2) de la loi dite *The Ontario Temperance Act* de la province. Comme l'a fait remarquer la Commission d'appel de l'impôt, en page 121 de sa décision *McLean (supra)*, l'utilité de cet arrêt est diminuée du fait que la Cour n'y examinait le sens du mot «véhicule» qu'au regard des termes mêmes de la Loi citée, savoir «véhicule sur la voie publique». La Cour d'appel citait encore à l'appui d'autres textes, comme *The Highway Travel Act* [R.S.O. 1914, ch. 206], *The Motor Vehicles Act* [R.S.O. 1914, ch. 207] et *The Snow Roads Act* [R.S.O. 1914, ch. 208], lesquelles précisaient tous que le mot «véhicule» désignait les moyens de transport munis de roues ou de patins, tels qu'on en trouve sur les routes. Cette définition de «véhicule» est limitée à ces Lois et n'est d'aucun secours pour le jugement du point litigieux en l'espèce. Il est évident que ces lois portent sur un autre sujet.

3. La définition de «véhicule» dans les dictionnaires

L'une et l'autre parties produisent une quantité appréciable de définitions du mot «véhicule» («*vehicle*» en anglais) tirées de divers dictionnaires. Je n'en citerai que quelques-unes, attendu qu'à mon avis, la volonté du législateur se dégage clairement de l'analyse de la Loi dans son ensemble, des magistrères susmentionnés ainsi que des rapports, tels notamment les débats parlementaires, consacrés à cette même Loi. Voici les définitions qui ont été soumises entre autres par les parties:

«véhicule»: [TRADUCTION] Moyen de transport muni de roues ou de patins, pour le transport de personnes ou de marchandises; voiture, charrette, wagon, traîneau, etc. (*Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles, supra*.)

- “vehicle”: An instrumentality for the carrying of goods or people. . . . A broader term than **motor vehicle**. . . . Any carriage or contrivance used or capable of being used as a means of transportation on land. . . .
 The word is commonly understood as something which moves or runs on the land, not something which flies in the air, although etymologically the term might be considered as broad enough to cover a conveyance propelled in the air. (*Ballentine’s Law Dictionary (supra)*.)
 a
- «véhicule»: [TRADUCTION] Moyen de transport de marchandises ou de personnes. Ce terme a un sens plus général que **véhicule à moteur** . . . Toute voiture ou appareil servant ou destiné au transport sur terre . . . Le terme s’entend communément de quelque chose qui se déplace au sol sur roues ou sur patins, mais non de quelque chose qui vole dans les airs, bien que son sens étymologique puisse être considéré comme suffisamment général pour embrasser les moyens de transport aérien. (*Ballentine’s Law Dictionary, supra*.)
 b
 c
- “vehicle”: The word includes every description of carriage or other artificial contrivance used or capable of being used as a means of transportation on land . . . a street sprinkler is a vehicle . . . but not a street car . . . or a ferry boat. (*Bouvier’s Law Dictionary and Concise Encyclopedia (supra)*.)
 d
- «véhicule»: [TRADUCTION] Ce terme s’entend de toute voiture ou autre moyen artificiel servant ou destiné au transport sur terre . . . une arroseuse municipale est un véhicule . . . mais non pas un tramway ou un transbordeur. (*Bouvier’s Law Dictionary and Concise Encyclopedia, supra*.)
 e
- “vehicle”: Any means of carriage, conveyance, or transport . . . vehicles carrying people, whether ships or aircrafts“ (*The Oxford English Dictionary, 2nd ed., 1989*.)
 f
- «véhicule»: [TRADUCTION] Tout moyen de transport . . . véhicules servant au transport de personnes, y compris navires et aéronefs. (*The Oxford English Dictionary, 2nd ed., 1989*.)
- “vehicle”: That in or on which persons, goods, etc. may be carried from one place to another, especially along the ground. . . . Term refers to every device in, upon or by which a person or property is or may be transported upon a highway. (*Black’s Law Dictionary (supra)*.)
 g
- «véhicule»: [TRADUCTION] Moyen servant au transport de personnes, de marchandises, etc., d’un lieu à un autre, en particulier par voie de terre . . . Ce terme s’entend de tout moyen servant au transport de personnes ou de marchandises sur les voies publiques. (*Black’s Law Dictionary, supra*.)
 h
- “vehicle”: [A]ny device or contrivance for carrying or conveying persons or objects, including land conveyances, vessels, aircraft, and spacecraft: sometimes specif. restricted to land conveyances on wheels, runners, treads, etc. (*Webster’s New World Dictionary of the American Language (supra)*.)
 i
- «véhicule»: [TRADUCTION] Tout moyen de transport de personnes ou de marchandises, y compris moyens de transport terrestres, navires, aéronefs et vaisseaux spatiaux: dans certains contextes, ce terme désigne uniquement les moyens de transport terrestres munis de roues, de patins, de chenilles, etc. (*Webster’s New World Dictionary of the American Language, supra*.)
 j

“vehicle”: 1. Any conveyance that may be used for transportation by sea, land or air. 2. Any truck, automobile or other conveyance for use on land but does not include any vehicle running only on rails to which the Railway Act applies. 3. Includes a street car. 4. Any motor vehicle, aircraft or other conveyance designed to be driven or drawn by any means including muscular power, and any part thereof, and includes any equipment necessary for the proper operation of the vehicle and any appurtenances of the vehicle. (*The Dictionary of Canadian Law (supra)*.)

“conveyance”: 3. Includes ships, vessels, aircrafts, trains, and motor and other vehicles. (*The Dictionary of Canadian Law (supra)*.)

“véhicule”: [TRANSLATION] wheeled or powered device used to transport persons or goods. V. Bus . . . boat . . . —Current. Method of road transport. (*Le Petit Robert I, supra*.)

As will be noted, the definitions offered by the various dictionaries are somewhat ambiguous. Some include any conveyance by land, sea or air. Others give it a somewhat more restricted meaning. These various sources might be indicative of the issue but they are by no means determinative. Further, they somehow beg the question as to whether or not within the context of the *Excise Tax Act*, the word “vehicle” includes motorized water craft.

CONCLUSION

Adopting again the Driedger approach to the construction of statutes, it might be wise to start with an examination of the object of the Act. It is clearly the raising of revenue. Among the items on which a tax is imposed is diesel fuel. This tax applies to all diesel fuel except when the diesel fuel is for use in the generation of electricity. Even this exemption, however, is limited. If the electricity generated is used prima-

«véhicule»: [TRADUCTION] 1. Tout moyen de transport maritime, terrestre ou aérien. 2. Tout camion, automobile ou autre véhicule de transport terrestre, à l'exception des véhicules sur rails et soumis à l'application de la *Loi sur les chemins de fer*. 3. S'entend également des tramways. 4. Véhicule automobile, aéronef ou autre moyen de transport destiné à être propulsé ou tiré par une force quelconque, y compris la force musculaire, et tout élément d'icelui; ce terme s'entend également de tout équipement nécessaire au fonctionnement utile du véhicule ainsi que des accessoires de ce dernier. (*The Dictionary of Canadian Law, supra*.)

«moyen de transport»: [TRADUCTION] 3. Ce terme s'entend des navires, vaisseaux, aéronefs, trains, véhicules à moteur et autres. (*The Dictionary of Canadian Law, supra*.)

«véhicule»: Engin, à roue(s) ou à moyen de propulsion, servant à transporter des personnes ou des marchandises. V. Autobus . . . bateau . . . —Cour. Moyen de transport routier. (*Le Petit Robert I, supra*.)

Comme on peut le voir, les définitions proposées par les divers dictionnaires sont quelque peu ambiguës. Certaines embrassent tous les moyens de transport terrestres, maritimes ou aériens. D'autres donnent un sens un peu plus restrictif. Ces diverses sources pourraient servir à titre indicatif, mais elles ne sont nullement déterminantes. Qui plus est, elles soulèvent dans une certaine mesure la question de savoir si, dans le contexte de la *Loi sur la taxe d'accise*, «véhicule» s'entend également des embarcations automobiles.

CONCLUSION

Conformément à la méthode préconisée par Driedger pour l'interprétation des lois, il y a lieu de commencer par l'examen de l'objectif de la Loi, qui est indubitablement la réalisation de recettes. Parmi les articles soumis à une taxe, il y a le carburant diesel quelle qu'en soit la destination, à l'exception seule du carburant diesel qui sert à la production de l'électricité. Même cette dernière exemption est limitée. Si

rily in the operation of a vehicle, the exemption does not apply and the diesel fuel so used is taxable.

Noting that no issue is raised as to the impact of the words “primarily” or “operation”, in respect of the subject vessels, the question is therefore more narrowly restricted to the meaning of “vehicle”.

I also note that though the word “vehicle” has often been associated with conveyances running on land, it is often shorthand for a motor vehicle. “Vehicle” standing alone, may in a legislative context be justifiably restricted to conveyances running on land.

In the statute before me, a proper construction of its charging provision is to impose a tax on diesel fuel, including of course, a tax on diesel fuel used primarily in the operation of a vehicle. The exemption only applies when such fuel is for use in the generation of electricity. The general rule is therefore that fuel for vehicles is taxable and any exception invites a narrow interpretative approach. *A contrario*, therefore, the word “vehicle” invites a more generic or wider approach. It could be said that the narrower the approach to “use in the generation of electricity”, the wider the interpretation of the wording used in taxing an item generally including of course diesel fuel, no matter for what general purpose it might be used.

In this regard, one must avoid becoming preoccupied with the double exception in the structure of the statute. I would repeat, diesel fuel is taxable when used in vehicles. The exemption only applies in the generation of electricity.

One can then look into the intent of Parliament with special regard to a vehicle which uses fuel oil generated electricity for its operation. Such a propulsive or motive force is not the exclusive habitat of motor vehicles or other conveyances running on land. It is found in probably more marine installations than otherwise. To suggest therefore that Parliament, by

l'électricité produite sert principalement au fonctionnement d'un véhicule, l'exemption ne s'applique pas et le carburant diesel utilisé à cette fin est soumis à la taxe.

^a Étant donné que ni l'une ni l'autre partie n'a soulevé la question de l'effet des mots «principalement» et «fonctionnement», le litige est donc circonscrit au sens du mot «véhicule».

^b Je note aussi que si le mot «véhicule» sert généralement à désigner les moyens de transport terrestres, il est souvent employé comme abréviation de véhicule à moteur. «Véhicule», employé sans complètement déterminatif dans une loi, pourrait se limiter aux moyens de transport terrestres.

^c Dans la Loi qui nous intéresse en l'espèce, la disposition portant taxation, selon l'interprétation correcte qu'on doit en donner, prévoit une taxe sur le carburant diesel, y compris, bien entendu, celui qui sert principalement au fonctionnement d'un véhicule. Seul le carburant diesel servant à la production de l'électricité en est exempté. La règle générale est donc que le carburant diesel pour véhicules est soumis à la taxe et que toute exemption appelle une interprétation restrictive. Il s'ensuit *a contrario* que «véhicule» appelle une interprétation plus générique ou plus large. On pourrait dire que plus les mots «utilisé dans la production de l'électricité» doivent être interprétés de façon restrictive, plus large doit être l'interprétation à appliquer au libellé de la disposition portant taxation d'un produit générique, y compris bien entendu le carburant diesel, peu importe le but dans lequel il pourrait être utilisé.

^d À ce propos, il ne faut pas se préoccuper outre mesure de la double exception dans la structure de la Loi. Je le répète, le carburant diesel est soumis à la taxe quand il est utilisé pour les véhicules. L'exemption s'applique seulement à la production de l'électricité.

^e On peut ensuite se demander quelle est la volonté du législateur, en ce qui concerne en particulier les véhicules dont le fonctionnement nécessite l'électricité produite avec du carburant diesel. Pareille force propulsive ou motrice n'est pas l'attribut seul des véhicules à moteur ou autres moyens de transport terrestres. On la trouve probablement davantage dans

the use of the word “vehicle”, intended to restrict the meaning to vehicles running on land and thereby apply the tax with respect to all other means of conveyances used to carry goods and people, raises an anomalous situation. In effect, it would suggest that there were good or substantial economic, policy or political grounds to favour water-borne craft. In this connection, it is in evidence that when the *Excise Tax Act* was being debated in Parliament, the Minister, the Honourable M. Sharp at that time, said, at page 6812 of Hansard for June 23, 1966:

The essential point is that what we are exempting is diesel fuel used in the generating of electricity for commercial and industrial uses and so on. It was our intention to eliminate it in connection with diesel fuel used for transportation. [Underline mine.]

And later, when the Minister was asked whether the term “vehicle” included a ship or boat, the Minister’s reply was a categorical “[y]es, it includes a ship and an aircraft”.

There is further evidence provided in Excise Communique 191/TI of July 1989 issued by Revenue Canada that in its interpretation, the word “vehicle” has a broad meaning, referring to carriages or conveyances of all kinds which are used to carry or transport persons or goods; for example, ships, trucks, tractor-trailers, locomotives and railway rolling stock. Admittedly, the Department’s interpretation of a statutory provision is not binding on this Court, but it is at least consistent with the interpretation originally expressed in Parliament many years earlier.

Referring now to case law, the Supreme Court of Canada in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, went to great length in analyzing the history of judicial interpretation of taxing statutes. Estey J. at pages 575 *et seq.*, recalled that in an earlier period, the doctrine of strict interpretation applied whereby ambiguities in the charging provision of a tax statute were to be resolved in favour of the taxpayer; the taxing statute was classified as a penal statute. Not so today, said Estey J., who, in adopting the comments of Professor John Willis, observed [at page 578] that “[c]ourts today apply to this statute the plain meaning rule, but in the substan-

les navires. Par conséquent, il serait anormal de prétendre que le législateur, par l’emploi du terme «véhicule», entendait en restreindre le sens aux véhicules terrestres et étendre l’exemption à tous les autres moyens de transport de personnes et de biens. En effet, cela signifierait qu’il y avait de bonnes ou solides raisons économiques ou politiques de favoriser les embarcations. À ce propos, la déclaration suivante, faite par le ministre responsable de l’époque, M. Sharp, lors des débats du Parlement sur la *Loi sur la taxe d’accise*, en page 6812 du Hansard du 23 juin 1966, a été versée dans le dossier:

Le point essentiel c’est qu’on exemptait le fuel oil pour moteur diesel servant à la production d’électricité pour des fins commerciales, industrielles et autres. Nous n’avions pas l’intention d’abolir l’impôt sur le fuel oil pour moteur diesel utilisé pour les transports. [Non souligné dans le texte.]

Prié de dire à cette occasion si le terme «véhicule» s’entendait également des navires, le ministre a été catégorique: «Oui, il comprend un navire et un avion».

On peut trouver dans le communiqué de l’Accise 191/TI, rendu public en juillet 1989 par Revenu Canada, une autre preuve qu’aux yeux de ce Ministère, le mot «véhicule» a un sens large et s’entend des voitures et moyens de transport de tout genre servant à transporter ou déplacer des personnes ou des marchandises, par exemple navires, camions, remorques, locomotives et matériel roulant ferroviaire. Certes l’interprétation faite par ce Ministère d’un texte de loi n’engage pas la Cour, mais elle est au moins conforme à l’interprétation donnée à l’origine au Parlement il y a des années.

Sur le plan jurisprudentiel, la Cour suprême du Canada a fait, dans *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, une analyse détaillée de l’évolution de l’interprétation judiciaire des lois fiscales. En pages 575 et suivantes, le juge Estey rappelle que par le passé, la doctrine de l’interprétation stricte voulait que toute ambiguïté des dispositions d’imposition fût tranchée en faveur du contribuable, les lois fiscales étant assimilées à des lois pénales. Il n’en est plus de même de nos jours, fait observer le juge Estey [à la page 578] qui, faisant siens les commentaires du professeur John Willis à ce sujet, conclut qu’«[a]ujourd’hui, les tribunaux appliquent à

tive sense so that if a taxpayer is within the spirit of the charge, he may be held liable”.

In *Lor-Wes Contracting Ltd. v. The Queen*, [1986] 1 F.C. 346, MacGuigan J.A. said, at page 352:

It seems clear from these cases that older authorities are no longer to be absolutely relied upon. The only principle of interpretation now recognized is a words-in-total-context approach with a view to determining the object and spirit of the taxing provisions.

Another relevant view of the meaning of the word “vehicle” may be found in Ruling 7120/28 of the Tariff Board. In that case, the Tariff Board was dealing with diesel fuel on board drill ships to produce electricity from diesel electric generators. When used for the purpose of heating and lighting and the operation of drilling equipment, said the Board, diesel fuel exemption applied. It did not apply when used for the purpose of moving the ship from one location to another or keeping it in position while drilling. Obviously, the Board had no difficulty in finding that the word vehicle included vessels when it said:

The definition of a vehicle is that it is a device or contrivance for carrying or conveying persons or objects. A boat or a ship is used to carry or convey persons or objects, therefore, it can be considered to be a vehicle for purposes of this section of the Act.

Similarly, in *McLean S.G. v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 119, the Income Tax Appeal Board had no difficulty in ruling that the word “vehicle” as found in subsection 11(7) of the *Income Tax Act* relating to deductions with respect to travel costs of an employee in a “vehicle” of the employer, included a ferry-boat. The Board [at page 125] found that for many years “ships have been viewed judicially as vehicles for the navigation of the seas” quoting in that respect *The Gas Float Whitton No. 2*, [1896] P. 42 (C.A.), at page 60, where Lord Esher M.R. said, in reference to certain rafts found anchored in stream:

cette loi la règle du sens ordinaire, mais en tenant compte du fond, de sorte que si l’activité du contribuable relève de l’esprit de la disposition fiscale, il sera assujéti à l’impôt».

Dans *Lor-Wes Contracting Ltd. c. La Reine*, [1986] 1 C.F. 346, le juge MacGuigan, J.C.A., a tiré cette conclusion, en page 352:

Il ressort, semble-t-il, clairement de ces arrêts qu’il ne faut dorénavant jamais plus se fier inconditionnellement à ces anciens précédents. Le seul principe d’interprétation reconnu aujourd’hui consiste à examiner les termes dans leur contexte global en vue de découvrir l’objet et l’esprit des dispositions fiscales.

On peut trouver une autre interprétation pertinente du mot «véhicule» dans la décision n° 7120/28 de la Commission du tarif, qui prononçait sur le carburant destiné aux génératrices diesel à bord de navires de forage. La Commission a conclu que l’exemption de taxe s’appliquait au carburant destiné au chauffage, à l’éclairage et au fonctionnement du matériel de forage, mais non à celui servant à la propulsion du navire ou à son maintien en place durant les opérations de forage. La Commission n’avait visiblement aucun mal à conclure que véhicule s’entendait également de navires, en ces termes:

[TRADUCTION] Véhicule signifie moyen de transport de personnes ou d’objets. Un bateau ou un navire sert à transporter des personnes ou des objets, il peut donc être considéré comme un véhicule au regard de cet article de la Loi.

De même, dans *McLean S.G. v. Minister of National Revenue* (1956), 56 DTC 119, la Commission d’appel de l’impôt n’a aucun mal à décider que le mot «véhicule» figurant au paragraphe 11(7) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* relatif à la déductibilité des frais de déplacement d’un employé voyageant à bord d’un «véhicule» de son employeur, s’entend également des transbordeurs. La Commission [à la page 125] constate que [TRADUCTION] «depuis des années, les tribunaux ont considéré les navires comme des véhicules de navigation en mer», citant à ce sujet la décision *The Gas Float Whitton No. 2*, [1896] P. 42 (C.A.), où lord Esher, M.R., a fait cette observation au sujet de certains radeaux à l’ancre dans un cours d’eau [à la page 60]:

They are not vehicles intended for the navigation of the sea. [Underline mine.]

I observe that the Crown's position in the *McLean* case on the interpretation of "vehicle" in one taxing statute was diametrically opposed to the position it has taken before me with respect to another taxing statute. Having lost in one, it now evidently seeks to harmonize both.

There is no doubt that plaintiff's counsel, in his references to dictionary meanings, to case law and to various canons of statute interpretation, raised intelligently arguable points. I should note, however, that dictionary sources do not provide a clear-cut answer. None of them explicitly excludes conveyance by way of ships or vessels, and some of them specifically include them.

Plaintiff's counsel's reference to the definition section in the *Immigration Act* might raise a supercilious eyebrow, but I am not satisfied that it is particularly material in dealing with the *Excise Tax Act*.

I should take a similar stance with respect to the authorities that plaintiff's counsel has cited on the interpretation of taxing statutes. I find myself much more in agreement with the doctrine of more recent vintage expressed in *Stuart* (*supra*) or in *Lor-Wes Contracting* (*supra*) than I am with the views expressed by Lord Cairns in 1869 in *Partington v. The Attorney-General* (1869), L.R. 4 H.L. 100.

With respect to any guidance which case law on similar or analogous issues might provide, I should find more conforming the view of the Tax Appeal Board in the *McLean* case (*supra*) or the view of the Tariff Board in Ruling 7120/28.

With respect to Parliamentary debates, some weight must, in my view, be given to that source of assistance. The constructionist or formalistic approach evident in earlier years has now gradually evolved to permit a more purposive or functional enquiry when dealing with ambiguous provisions in a statute. References to Parliamentary debates are an example of this and I need only refer to the Supreme

Ils ne sont pas des véhicules destinés à la navigation en mer. [Non souligné dans le texte.]

Il y a lieu de noter que l'argument proposé par la Couronne dans l'affaire *McLean* au sujet de l'interprétation du mot «véhicule» figurant dans une loi fiscale est diamétralement opposé à celui qu'elle fait valoir en l'espèce au sujet d'une autre loi fiscale. Ayant perdu dans la première cause, il est évident qu'elle cherche maintenant à harmoniser les deux.

Nul doute que l'avocat de la demanderesse, par les définitions de dictionnaire, par la jurisprudence et par les divers canons d'interprétation des lois qu'il cite, a soulevé des points d'argumentation intelligente. Je dois cependant faire observer que les dictionnaires ne donnent pas de réponses nettes. Aucun d'eux n'exclut explicitement de la définition les navires ou bateaux, alors que certains d'entre eux les y incluent expressément.

Son argument tiré de la définition contenue dans la *Loi sur l'immigration* pourrait faire sourire, mais je ne pense pas que cette définition ait un rapport quelconque avec une affaire portant sur la *Loi sur la taxe d'accise*.

Il en est de même des magistères qu'il cite en matière d'interprétation des lois fiscales. Je souscris plutôt à la doctrine récente, telle qu'elle est exprimée dans *Stuart* (*supra*) ou dans *Lor-Wes Contracting* (*supra*), qu'aux conclusions tirées par lord Cairns en 1869 dans *Partington v. The Attorney-General* (1869), L.R. 4 H.L. 100.

Pour ce qui est des enseignements qu'on peut tirer de la jurisprudence relative aux litiges du même genre, je penche plutôt pour la solution de la Commission d'appel de l'impôt dans l'affaire *McLean* (*supra*) ou de la Commission du tarif dans sa décision n° 7120/28.

En ce qui concerne les débats parlementaires, j'estime que cette source a une certaine valeur. L'approche interprétative ou formaliste d'antan a progressivement évolué pour permettre maintenant une analyse plus téléologique ou fonctionnelle des textes de loi ambigus. Les renvois aux débats parlementaires en sont un exemple, et il me suffit de citer à ce propos les deux arrêts *R. c. Sullivan*, [1991] 1 R.C.S.

Court decisions in *R. v. Sullivan*, [1991] 1 S.C.R. 489, and *R. v. Mailloux*, [1988] 2 S.C.R. 1029, where that kind of extraneous evidence has been admitted.

Finally, notwithstanding some authority which suggests that Parliament's intention is more properly determined by what it did say than by what it intended to say, I find that to include in the meaning of the word "vehicle" conveyances of the kind in issue is one that the word itself can very reasonably bear and is more in keeping with the general tenor of the statute and Parliament's intention in adopting it.

I therefore rule that the point of law raised by the parties should be determined in favour of the defendant, the whole without costs.

The parties are to be commended for having proceeded in this expeditious and relatively inexpensive fashion to resolve the substantive issue between them. A formal judgment will issue accordingly.

489, et *R. c. Mailloux*, [1988] 2 R.C.S. 1029, par lesquels la Cour suprême du Canada a admis ce genre de preuves extrinsèques.

Enfin, en dépit d'une certaine école de pensée selon laquelle la volonté du législateur se dégage de ce qu'il dit vraiment et non pas de ce qu'il a l'intention de dire, je conclus que l'inclusion dans la définition du mot «véhicule» des moyens de transport comme ceux qui nous intéressent en l'espèce, constitue une interprétation à laquelle ce mot se prête raisonnablement et qui est plus conforme à la teneur générale de la loi et à la volonté du législateur.

Par ces motifs, je conclus que le point de droit soulevé par les parties doit être tranché en faveur de la défenderesse, le tout sans dépens.

Il y a lieu de féliciter les parties d'avoir eu recours à cette procédure expéditive et relativement économique pour résoudre au fond le litige qui les oppose. Le dispositif du jugement sera rendu en conséquence.