

Le Soleil Limitée (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Noël A.C.J.—Quebec, P.Q., February 23; Ottawa, April 7, 1972.

Income tax—Claim for deduction for production incentives—Manufacturing and processing corporation—Newspaper—Advertising revenue more than half of net sales—Income Tax Act, section 40A—Deduction not within section.

Appellant company, publisher of a daily newspaper, had gross sales of over 8 million dollars in 1963, of which more than half was received from advertisers for space in the newspaper.

Held, appellant company was not entitled to a deduction under section 40A of the *Income Tax Act*. Its net sales from manufacturing and processing in 1963 were not at least 50% of its gross revenue for the year.

INCOME tax appeal.

Maurice Jacques, Q.C. for appellant.

Paul Bowin, Q.C. for respondent.

NOËL A.C.J.—This is an appeal to this Court from the decision of the Tax Appeal Board on December 2, 1970, [1971] Tax A.B.C. 94, allowing an assessment for 1963 in which, on July 10, 1968, the Minister had added the sum of \$18,514.91 to appellant's income by refusing to permit it to deduct this amount which it had claimed, as a manufacturing and processing corporation, as a production incentive under s. 40A of the *Income Tax Act*.

Appellant prints and publishes in Quebec City the newspaper *Le Soleil*, which had a circulation on December 31, 1963 of about 167,000 copies. There are four editions of this newspaper: the metropolitan Quebec City edition; the regional edition serving all areas outside metropolitan Quebec City, such as the counties of Beauce and Dorchester, as far as Montmagny; the Saguenay-Lac-St-Jean edition, taking in the whole of that region; and the lower St. Law-

Le Soleil Limitée (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Division de première instance, le juge en chef adjoint Noël—Québec (Québec), le 23 février; Ottawa, le 7 avril 1972.

Impôt sur le revenu—Réclamation d'une déduction pour encouragement à la production—Corporation de fabrication et de transformation—Compagnie publiant un quotidien—Revenus provenant des annonces dépassent la moitié des ventes nettes—Loi de l'impôt sur le revenu, article 40A—Article non-applicable.

La compagnie appelante publie un quotidien et elle a eu des ventes brutes supérieures à 8 millions de dollars en 1963. Plus de la moitié provenait des annonceurs pour de l'espace réservé dans le journal.

Arrêt: la compagnie appelante n'a pas droit à une déduction aux termes de l'article 40A de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les ventes nettes provenant de la fabrication et de la transformation pour 1963 n'atteignaient pas au moins 50% de ses revenus bruts pour l'année.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

Maurice Jacques, c.r. pour l'appelante.

Paul Bowin, c.r. pour l'intimé.

LE JUGE EN CHEF ADJOINT NOËL—Il s'agit d'un appel devant cette Cour de la décision rendue le 2 décembre 1970 par la Commission d'appel de l'impôt [1971] Tax A.B.C. 94, approuvant une cotisation afférente à l'année 1963 par laquelle le Ministre avait, le 10 juillet 1968, ajouté au revenu de l'appelante la somme de \$18,514.91 en refusant de lui permettre la déduction de cette somme qu'elle avait réclamée en vertu de l'article 40A de la *Loi de l'impôt sur le revenu* comme corporation de fabrication et de transformation pour encouragement à la production.

L'appelante imprime et publie à Québec, le journal *Le Soleil* dont le tirage était, au 31 décembre 1963, d'environ 167,000 copies. Ce journal est préparé en quatre éditions dont la première est appelée Québec métropolitain, la deuxième Régionale, celle-ci desservant tous les endroits en dehors du Québec métropolitain, comme les comtés de Beauce, Dorchester, etc., allant jusqu'à Montmagny, la troisième, Saguenay-Lac-St-Jean, comprenant toute cette région,

rence edition, distributed from Montmagny to the tip of the Gaspé peninsula.

In 1962, appellant, which regards itself as a manufacturing and processing corporation, and whose sales of goods processed and manufactured in Canada amounted to at least 50 per cent of its gross annual income, took advantage of the provisions of s. 40A of the Act which relate to production incentives, complied with the formalities required by the Act in this connection, and was in fact recognized by the Department as being entitled to the said deduction. As appellant was in the same situation in 1963 as existed in 1962, and took the same view as formerly, it again availed itself of the provisions of s. 40A of the Act in the same way as in 1962.

On July 10, 1968, the Minister informed appellant by assessment that he refused to grant it the right to the deduction provided in s. 40A of the Act, because, in the Minister's view, appellant did not derive more than 50 per cent of its sales from manufacturing. The Minister in fact seeks to distinguish between sales of the newspaper and advertising sales, which in the latter case would not be sales from manufacturing. Appellant contends, first, that advertisements in its newspaper must be taken into account, since printers of circulars, advertising handouts and other things of that kind, distributed by the printer himself or through third parties, qualify under the provisions of s. 40A, and since almost every day, and, if not, at least frequently, appellant does exactly what the printer of circulars or advertising handouts does when required. Appellant submits that a newspaper is a single entity, and cannot be divided into two sections, namely the newspaper itself and the advertisements. It argues that a person buying a newspaper wants to be informed not only of the international, national and local news, but also of the products of various business firms, and that in some families, and by certain members of the family, the advertisements are read first, which clearly indicates that they constitute reading material as important to readers as the other news. Newspapers are not concerned by the fact that the news is paid for by the advertisers, as otherwise the selling price

et la quatrième le bas du fleuve partant de Montmagny jusqu'à la pointe de Gaspé.

L'appelante se considérant comme une corporation de fabrication et de transformation et dont les ventes de marchandises transformées et fabriquées au Canada atteignaient au moins 50 pour cent de son revenu annuel brut, s'est prévalu en 1962 des dispositions de l'article 40A de la Loi relatives à l'encouragement à la production, a accompli les formalités requises par la Loi pour ce faire et a été finalement reconnue par le ministre comme ayant droit audit dégrèvement. En 1963, l'appelante étant dans les mêmes conditions que celles qui existaient en 1962 et partageant les mêmes vues qu'alors, s'est de nouveau prévalu des dispositions de l'article 40A de la Loi de la même manière qu'en 1962.

Le 10 juillet 1968, par cotisation, le Ministre informa l'appelante qu'il refusait de lui accorder le droit à la déduction prévue à l'article 40A de la Loi parce que, selon le Ministre, l'appelante n'a pas plus de 50 pour cent de ses ventes provenant de la fabrication. Le Ministre, en effet, entend faire une distinction entre les ventes du journal et les ventes provenant des annonces et, dans ce dernier cas, il ne s'agirait pas de ventes provenant de la fabrication. L'appelante soutient d'abord que l'on doit tenir compte des annonces dans son journal puisque les imprimeurs de circulaires, feuilles volantes-publicitaires ou autres choses du même genre distribuées par l'imprimeur lui-même ou par l'entremise de tierces personnes jouissent des dispositions de l'article 40A et presque tous les jours, sinon fréquemment, l'appelante fait exactement ce que l'imprimeur de circulaires ou feuilles volantes-publicitaires fait lorsqu'il en est requis. L'appelante soumet qu'un journal est un tout et ne peut être divisé en deux sections, savoir la vente elle-même du journal et les annonces. Celui qui achète un journal, dit-elle, désire être renseigné non seulement sur les nouvelles internationales, nationales ou locales, mais également sur les produits des différentes maisons de commerce et les annonces dans certaines familles, et par certains membres des familles, sont lues en premier lieu, ce qui démontre bien qu'il s'agit d'une matière à lire aussi importante pour les lecteurs que les autres

would be prohibitive; a newspaper without advertising either does not sell or has a very short life. In appellant's submission, newspapers as such, even including the advertisements, constitute goods processed or manufactured in Canada. Where the preparation of a newspaper is concerned there is, in appellant's view, no difference between what may be described as reading material, and advertising, because there has to be manufacturing and processing in both cases. It points out, to show that the reader's interest is the same as that of the advertiser, that, to cite only one instance, the advertisements in the metropolitan Quebec City edition are generally not the same as those for Lac-St-Jean. It adds that the same also applies to certain news which is appropriate to one edition and not to others. This means that an advertiser pays "in another's stead a few cents less than the amount it would cost to buy a newspaper with the advertisements he wants to see in it". In appellant's submission, the total sales of manufactured products, compared with the total sales of the business, amount to 57.126 per cent, which is more than sufficient since the Act requires 50 per cent. According to appellant, the advertiser chooses the size of the advertisement, its position in the newspaper, and the items and text he wants to insert, without the newspaper being able to exercise any influence, except when morals, public order and libel may be involved, so that the newspaper has no latitude and must comply with the instructions received. In appellant's submission, therefore, it is a manufacturing corporation within the meaning of the relevant provisions of the Act, as was recognized, moreover, by the Minister in his decision, and since the expression "manufacturing and processing corporation" must be interpreted disjunctively, not conjunctively, it falls within the conditions specified as a qualification for the said deduction in 1963.

The Minister admits that income from the public sale by a printer of the circulars and advertising handouts he has made may qualify for the provisions of s. 40A, but he submits that in calculating the printer's income the amount

nouvelles. Il importe peu, ajoute-t-elle, pour un journal que les nouvelles soient payées par les annonceurs car autrement le prix de vente serait prohibitif et un journal sans annonce ne se vend pas ou a une vie de courte durée. Selon l'appelante, un journal tel quel, comprenant même les annonces, est une marchandise transformée ou fabriquée au Canada. Pour ce qui est de la préparation d'un journal, il n'y a pas plus de différence, selon l'appelante, entre ce qui peut être appelé matière à lire ou annonce car il s'agit dans les deux cas d'un même genre de fabrication et de transformation. Elle souligne, pour démontrer que l'intérêt du lecteur comme celui de l'annonceur est le même, que les annonces en général, pour ne citer qu'un cas, ne sont pas les mêmes dans l'édition du Québec métropolitain que celle du Lac St-Jean. Il en est de même aussi, ajoute-t-elle, pour certaines nouvelles qui intéressent une des éditions et n'intéressent pas les autres. C'est donc dire qu'un annonceur paye «aux lieu et place moins quelques sous le prix qu'il en coûterait pour acheter un journal avec les annonces qu'il désire y voir». Selon l'appelante, le total des ventes de produits manufacturés, comparé aux ventes totales de l'entreprise représente un pourcentage de 57.126 pour cent, ce qui serait amplement suffisant puisque la Loi exige 50 pour cent. L'annonceur, selon l'appelante, choisit la grandeur d'annonce qu'il veut, la place qu'il veut dans le journal, les items et les textes qu'il veut insérer sans que le journal puisse exercer aucune influence sauf pour ce qui est de la morale, l'ordre public et les libelles de sorte que le journal n'a aucune latitude et doit se conformer aux instructions reçues. L'appelante serait, par conséquent, selon celle-ci, une corporation de fabrication au sens des dispositions pertinentes de la Loi, ce que d'ailleurs, le Ministre, dans sa décision, aurait aussi reconnu, et comme il faut interpréter d'une façon disjunctive et non conjonctive l'expression corporation de fabrication et de transformation, elle tombe dans les conditions voulues pour bénéficier de ladite déduction pour l'année 1963.

Le Ministre admet que le revenu provenant de la vente au public par un imprimeur de circulaires, feuilles volantes-publicitaires qu'il a fabriquées, peut bénéficier des dispositions de l'article 40A, mais il soumet que dans le calcul

paid for space reserved in the newspaper by advertisers cannot be included for the purposes of this section. Payment for space reserved in a newspaper by an advertiser is, in respondent's submission, payment for services rendered, and a printer's income from this source cannot be considered as income from the sale of manufactured and processed goods within the meaning of s. 40A of the Act. It follows, therefore, that the payments received by appellant for these services would not be regarded as income from manufactured or processed goods, and the sale of its manufactured or processed goods by appellant would thus not constitute 50 per cent of its gross income for 1963.

The Minister submits that an analysis of appellant's sales for 1963 showed that of the total amount of \$8,016,344, only \$3,392,340 came from the sale of manufactured or processed goods. He said that appellant's income for 1963 from goods processed or manufactured in Canada did not, therefore, amount to at least 50 per cent of its gross income for the year within the meaning of the said section. In the Minister's submission, appellant was not a manufacturing and processing corporation within the meaning of s. 40A of the Act. It should be noted, first of all, that in my view the statement of the learned member of the Tax Appeal Board to the effect that while appellant may be regarded as a manufacturing corporation, it may not be regarded as a processing corporation, a view on which he appears to have relied, at least in part, in arriving at his decision, is not well founded. First, I feel that manufacturing and processing are both involved in producing a newspaper, but that even if processing were not involved manufacturing would suffice, since s. 40A(2) uses the disjunctive wording "... of goods processed or manufactured in Canada".

Where advertisements and news are concerned, it is true that both are involved in production of a newspaper, and that production is continuous from the time the news is first compiled and put into written form, or, in the

du revenu de cet imprimeur, le montant payé par des publicitaires pour espaces réservés dans le journal, ne peut entrer en ligne de compte pour les fins des dispositions de l'article 40A. Le paiement pour espace réservé par un annonceur dans un journal, est, selon l'intimé, un paiement pour services rendus et le revenu d'un imprimeur provenant de cette source, ne peut être considéré comme revenu provenant de la vente de marchandises transformées et fabriquées au sens de l'article 40A de la Loi. Il s'ensuit donc que les paiements reçus par l'appelante pour ces services, ne constitueraient pas un revenu provenant des produits fabriqués ou transformés et la vente par l'appelante de ses produits fabriqués ou transformés, ne représenterait donc pas 50 pour cent de son revenu brut pour l'année 1963.

Le Ministre déclare qu'une analyse des ventes de l'appelante, pour l'année 1963, a démontré que du montant global de \$8,016,344, seulement \$3,392,340 provenaient de la vente de biens fabriqués ou transformés. Pour l'année 1963, dit-il, le revenu de l'appelante provenant de biens transformés ou fabriqués au Canada n'a pas, par conséquent, atteint au moins 50 pour cent de son revenu brut pour l'année au sens dudit article. L'appelante n'était pas, selon le Ministre, une corporation de fabrication et de transformation au sens de l'article 40A de la Loi. Disons tout d'abord que la déclaration du savant commissaire de la Commission d'appel de l'impôt à l'effet que si l'appelante peut être considérée comme une corporation de fabrication, elle ne peut être considérée comme une corporation de transformation, sur laquelle il semble s'être appuyé, partiellement du moins, pour rendre sa décision, me paraît mal fondée. D'abord il me paraît que dans la confection d'un journal il y a de la fabrication et de la transformation, mais même s'il n'y avait pas de transformation, la fabrication suffirait puisque le paragraphe (2) de l'article 40A utilise les termes disjonctifs «... de marchandises transformées ou fabriquées au Canada».

Pour ce qui est des annonces et des nouvelles, il est vrai qu'elles entrent toutes deux dans la confection d'un journal et il s'agit d'une production continue à partir du moment où l'on commence à compiler la nouvelle et à la mettre

case of advertisements, from the time the employee not only obtains an advertising contract, but brings the advertisement to the office where it will also be put in print. It is probably also true to say that income from advertisements and from readers of the paper is income from sources which could not exist without each other. Both operations are interdependent, and both form an integral part of the manufacturing and processing involved in the production of a newspaper, and it is even possible that the latter could not be done profitably or satisfactorily without the income from advertisements. Furthermore, the manufacturing of a newspaper is done in the same way for the news as for advertisements. It includes the collection and page-setting of news for the information, instruction and entertainment of the readers who buy the paper, but it also covers collection of information from those desirous of paying for the advertisements inserted in the newspaper. This collection of news and information is part of the process of manufacturing a newspaper, and is included in the uninterrupted sequence of operations from the time the news item or advertisement is collected or obtained until the newspaper is in the purchaser's hands, and the income resulting from these two operations undoubtedly comes from manufactured and processed goods. Furthermore, the newspaper vendor who buys newspapers for resale will have for sale, in his stock, goods manufactured and processed in Canada. Unfortunately for appellant, however, these are not the only conditions specified in order to qualify for the deduction provided in s. 40A. Indeed, the latter does not say that a manufacturing and processing company may make certain deductions from its income tax if the income from goods which it has processed or manufactured in Canada amounts to at least 50 per cent of its gross income, but rather that it may make these deductions if the net sales come from *the sale* of goods processed or manufactured in Canada. The income must therefore come from the sale of goods if it is to be included in the taxpayer's income for deduction purposes.

sous une forme écrite, ou pour ce qui est des annonces, à partir du moment où l'employé non seulement obtient un contrat d'annonce mais la rapporte au bureau où on la met aussi sous forme écrite. Il est aussi probablement vrai de dire que les revenus provenant des annonces et des lecteurs du journal ne proviennent pas de sources de revenu dont l'une pourrait subsister sans l'autre. Les deux opérations sont interdépendantes et forment toutes deux partie intégrante de la fabrication et de la transformation qui aboutissent à la création d'un journal et il est même possible que ce dernier ne pourrait être réalisé d'une façon rentable ou satisfaisante sans les revenus provenant des annonces. De plus, la fabrication d'un journal, pour la nouvelle comme pour les annonces, se fait de la même façon. Elle comprend la cueillette et la mise en page des nouvelles pour l'information, l'instruction et le divertissement des lecteurs qui achètent le journal, mais elle comprend aussi la cueillette de l'information auprès de ceux qui veulent payer pour les annonces insérées dans le journal. Cette cueillette des nouvelles et des informations fait partie du procédé de fabrication du journal et s'insère dans la séquence ininterrompue des opérations à partir du moment où la nouvelle ou l'annonce est obtenue et recueillie jusqu'à ce que le journal soit dans les mains de l'acheteur et sans doute le revenu résultant de ces deux opérations provient de marchandises fabriquées et transformées. Le vendeur de journaux, d'autre part, qui achète des journaux pour revente aura, dans son fond de commerce, des marchandises à vendre fabriquées et transformées au Canada. Mais malheureusement pour l'appelante, ce ne sont pas là les seules conditions requises pour bénéficier de la déduction prévue à l'article 40A. Ce dernier, en effet, ne dit pas qu'une compagnie de fabrication et de transformation peut faire certaines déductions de son impôt si les revenus provenant des marchandises qu'elle a transformées ou fabriquées au Canada atteignent au moins 50 pour cent de son revenu brut mais dit bien qu'elle peut faire ces déductions si les ventes nettes proviennent de *la vente* de marchandises transformées ou fabriquées au Canada. Il faut donc que le revenu provienne de la vente de marchandises pour l'inclure dans le

Although it may be difficult to distinguish the case of advertising circulars sold to an advertiser for distribution to the addressees from that of advertisements sold to the same advertiser for insertion in the newspaper, when both are produced by the same process and by the same workers or employees, using the same materials, the fact remains that the publication of advertisements in the newspaper does not constitute a true sale of "goods processed or manufactured", such as that which occurs on sale of the newspaper itself to the reader, or even on the sale of circulars to the advertiser. In fact, one aspect is lacking which is essential in order to bring the amounts paid for advertisements inserted in the taxpayer's newspaper within its net income from the sale of processed or manufactured goods, in that it is paid for services rendered, and not for goods sold, since the advertiser receives no goods except the benefit of using the newspaper's facilities to get his information across to actual or potential customers. I feel I must come to this conclusion, even though the advertiser, through what might be called an advertising "subsidy", is thereby contributing to the cost of the newspaper, and thus making it possible for the reader to pay a lower price than what he would otherwise have to pay if he had to bear his full share of the cost of producing the newspaper.

It is not possible, in fact, without doing violence to the wording of s. 40A, and without distorting the meaning of the words "sale of goods", to maintain that an "advertising contract" is a sale of goods. Indeed, a sale of goods necessarily implies that property in chattels is transferred to another for a money consideration, and I find it hard to accept that there is such a transaction or operation when an advertiser pays a sum of money for an advertisement he wants to have inserted in a newspaper. There is in such a case no goods which change hands, and the advertiser obtains no property right in the advertisement paid for by him and inserted in the newspaper. I feel, therefore, that it is more true to say that where advertisements are

revenu du contribuable pour les fins de la déduction.

Or, bien qu'il soit difficile de distinguer le cas des circulaires de publicité vendues à un annonceur pour être distribuées aux destinataires et celui des annonces vendues au même annonceur pour être insérées dans le journal lorsque les unes et les autres sont préparées selon la même technique et par les mêmes ouvriers ou employés utilisant les mêmes matières, il n'en demeure pas moins que l'on ne peut trouver, dans le cas d'annonces publiées dans le journal, une véritable vente «de marchandises transformées ou fabriquées» comme pour le journal lui-même vendu au lecteur ou même pour les circulaires vendues à l'annonceur. Il manque, en effet, un élément essentiel pour faire entrer dans le revenu net du contribuable provenant de la vente de marchandises transformées ou fabriquées le prix payé pour les annonces insérées dans son journal en ce qu'il est payé pour services rendus et non pas pour marchandises vendues puisque l'annonceur ne reçoit aucun bien ou marchandise sauf l'avantage d'utiliser les facilités du journal pour passer à ses clients actuels ou éventuels ses communications. Il me faut, je crois, arriver à cette conclusion même si en agissant ainsi, l'annonceur, par ce que l'on pourrait appeler le «subside» des annonces, se trouve à contribuer au coût du journal et à permettre ainsi au lecteur de payer un prix moindre que celui qu'il aurait autrement à payer s'il fallait qu'il acquitte sa quote-part du coût de la fabrication du journal.

Il n'est pas possible, en effet, sans faire violence au texte de l'article 40A et sans fausser le sens des mots «vente de marchandises» de soutenir que le «contrat d'annonces» est une vente de marchandises. Une vente de marchandises, en effet, implique nécessairement que la propriété d'une chose mobilière est transmise à un autre pour une considération en argent et il me semble difficile d'admettre qu'on retrouve une telle opération ou transaction lorsqu'un annonceur paye un montant pour l'annonce qu'il veut qu'on insère dans un journal. Il n'y a pas, dans ce cas, de propriété mobilière qui change de mains et l'annonceur n'acquiert aucun droit de propriété dans l'annonce commanditée par lui et insérée dans le journal. Il me paraît donc plus

concerned, the newspaper only undertakes to perform certain services for the advertiser, namely that when the newspaper is printed and sold it will contain the advertisement ordered by the advertiser.

I therefore consider it impossible to extend the provisions of s. 40A of the Act so as to make them apply to appellant.

The appeal is therefore dismissed with costs.

vrai de dire que pour les annonces, le journal ne s'engage qu'à effectuer certains services pour l'annonceur soit que lorsque le journal sera imprimé et vendu, il contiendra l'annonce commandée par le client.

Il m'est donc impossible d'étendre les dispositions de l'article 40A de la Loi de façon à les rendre applicables à l'appelante.

L'appel est donc rejeté avec dépens.