

**Le Soleil Limitée (Appellant)**

v.

**Minister of National Revenue (Respondent)**

Court of Appeal, Jaccett C.J., Thurlow J. and Choquette D.J.—Quebec, January 11; Ottawa, February 9, 1973.

*Income tax—Claim for deduction for production incentives—Newspaper—Advertising revenue more than half of net sales—Income Tax Act (1963), 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*, the appeal is allowed and the assessment is referred back for re-assessment on the basis that the appellant is entitled to the deduction allowed by section 40A for the 1963 taxation year. Section 40A should be specially interpreted, not following traditional commercial terminology. The term used in section 40A(2)(b) is not “the proceeds . . . of sales” but rather “the gross revenues . . . from sales” and is wide enough to include, in the case of a daily newspaper, not only the amounts received from purchasers of the newspapers but also the amounts received from advertisers which amounts are earned only when the newspapers containing the advertisements are sold.

APPEAL from Noël A.C.J. [1972] F.C. 423.

## COUNSEL:

*Maurice Jacques* for appellant.

*Alban Garon, Q.C.* for respondent.

## SOLICITORS:

*Flynn, Rivard, Jacques, Cimon, Lessard and Lemay*, Quebec, for appellant.

*Deputy Attorney General of Canada*, Ottawa, for respondent.

The judgment of the Court was delivered by

JACKETT C.J.—For only two or three taxation years, the *Income Tax Act*, by section 40A thereof, (see 1962-63, c. 8, s. 10) provided a special deduction as a “Production Incentive” for manufacturing and processing corporations.

**Le Soleil Limitée (Appelante)**

c.

**Le ministre du Revenu national (Intimé)**

<sup>a</sup> Cour d'appel, le juge en chef Jaccett, le juge Thurlow et le juge suppléant Choquette—Québec, le 11 janvier; Ottawa, le 9 février 1973.

<sup>b</sup> *Impôt sur le revenu—Réclamation pour déduction au titre d'encouragement à la production—Journal—Revenu des annonces représentant plus de la moitié de celui des ventes nettes—Loi de l'impôt sur le revenu (1963), article 40A—La déduction ne relève pas de l'article.*

<sup>c</sup> Le montant des ventes brutes de la compagnie appelante, qui édite un quotidien, s'élevait à plus de 8 millions de dollars en 1963. Plus de la moitié de cette somme provenait des annonceurs pour l'espace qu'ils achetaient dans le journal.

<sup>d</sup> *Arrêt*: l'appel est accueilli. La cotisation est déferée au Ministre pour nouvelle cotisation compte tenu du fait que l'appelante a droit à la déduction permise à l'article 40A pour l'année d'imposition 1963. On doit interpréter l'article 40A de façon particulière et non en se conformant à la terminologie ordinaire des affaires. A l'article 40A(2)b), l'expression utilisée n'est pas «le produit des . . . ventes» mais «le revenu brut . . . provenant des ventes». Cette expression est assez large pour englober, dans le cas d'un quotidien, non seulement les montants reçus des acheteurs du journal mais aussi les montants reçus des annonceurs et auxquels le journal n'a droit que lorsque les éditions contenant les annonces en question sont vendues.

<sup>f</sup> APPEL d'une décision du juge en chef adjoint Noël [1972] C.F. 423.

## AVOCATS:

*Maurice Jacques* pour l'appelante.

<sup>g</sup> *Alban Garon, c.r.* pour l'intimé.

## PROCUREURS:

*Flynn, Rivard, Jacques, Cimon, Lessard et Lemay*, Québec, pour l'appelante.

<sup>h</sup> *Le sous-procureur général du Canada*, Ottawa, pour l'intimé.

Le jugement de la Cour a été rendu par

<sup>i</sup> LE JUGE EN CHEF JACKETT—Pendant deux ou trois années d'imposition seulement, on a accordé une déduction spéciale, au titre de l'«Encouragement à la production», aux corporations de fabrication et de transformation, par le moyen de l'article 40A de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. (Voir 1962-63, c. 8, art. 10.)

In this appeal in respect of the appellant's assessment under Part I of the *Income Tax Act* for the 1963 taxation year, the question at issue is whether the appellant qualified for that deduction. If it did, there is agreement between the parties as to the amount of the deduction.

To be more precise the question is whether the appellant was, for the 1963 taxation year, "a manufacturing and processing corporation" within the very arbitrary and complicated definition of that term to be derived from subsection (2) of section 40A, which provision reads, in so far as relevant, as follows:

(2) In this section,

(a) "manufacturing and processing corporation" means a corporation that had net sales for the taxation year in respect of which the expression is being applied from the sale of goods processed or manufactured in Canada by the corporation the amount of which was at least 50% of its gross revenue for the year, but does not include a corporation whose principal business for the year was

- (i) operating a gas or oil well,
- (ii) logging,
- (iii) mining,
- (iv) shipbuilding,
- (v) construction, or

(vi) a combination of two or more of the classes set out in subparagraphs (i) to (v) inclusive;

(b) "net sales" of a corporation for a taxation year means an amount equal to

(i) the gross revenue of the corporation for the year from sales,  
minus

(ii) the aggregate of each amount paid or credited in the year to a customer of the corporation as a bonus, rebate or discount or for returned or damaged goods;

The facts are relatively simple.

The appellant, during the year in question, carried on the business of producing and distributing a daily newspaper. In so far as that business was concerned, the appellant had two types of revenue. It had revenue from advertisers for advertisements placed in the paper and it had revenues from the purchasers of the paper. Both types of revenue arose from the sale of the paper. Not only would there have been no reve-

Dans le présent appel, relatif à la cotisation établie à l'égard de l'appelante sous le régime de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1963, il s'agit de savoir si l'appelante a droit à cette déduction. Si elle y a droit, les parties s'entendent sur le montant de la déduction.

Plus précisément, la question est de savoir si l'appelante était, au cours de l'année d'imposition 1963, «une corporation de fabrication et de transformation», au sens que donne à cette expression la définition très arbitraire et très complexe du paragraphe (2) de l'article 40A. La partie de cette disposition qui nous intéresse est ainsi conçue:

(2) Dans le présent article,

a) «corporation de fabrication et de transformation» désigne une corporation dont les ventes nettes pour l'année d'imposition à l'égard de laquelle l'expression est appliquée, provenant de la vente de marchandises transformées ou fabriquées au Canada par la corporation, dont le montant a atteint au moins 50 p. 100 de son revenu brut pour l'année, mais qui ne comprend pas une corporation dont l'entreprise principale pour l'année a été

- (i) l'exploitation d'un puits de gaz ou de pétrole,
- (ii) l'exploitation des bois et forêts,
- (iii) l'exploitation minière,
- (iv) la construction de navires,
- (v) la construction, ou

(vi) une combinaison de deux, ou plus de deux catégories mentionnées aux sous-alinéas (i) à (v) inclusivement;

b) «ventes nettes» d'une corporation pour une année d'imposition signifie un montant égal

(i) au revenu brut de la corporation pour l'année, provenant des ventes,  
moins

(ii) l'ensemble de chaque montant payé ou crédité dans l'année à un client de la corporation à titre de boni, rabais ou escompte ou pour des marchandises retournées ou avariées;

Les faits sont relativement simples.

Au cours de l'année en question, l'appelante publiait et distribuait un quotidien. Elle tirait de cette entreprise deux genres de revenus, l'un provenant des annonceurs qui faisaient paraître des annonces dans le journal et l'autre des acheteurs de celui-ci. Les deux genres de revenus découlaient de la vente du journal. Non seulement n'y aurait-il eu aucun revenu provenant des acheteurs si le journal ne s'était pas vendu,

nue from purchasers, unless papers were sold, but revenues from advertisers were not earned unless the papers in which the advertisements were placed were actually distributed to the public.

During the taxation year in question, the revenues from advertisers exceeded the revenues from purchasers.

The assessment appealed against was based on the view that, on these facts, the appellant's "net sales" for the 1963 taxation year "from the sale of goods processed or manufactured in Canada" was less than 50 per cent. of its gross revenue for the year, so that it did not fall within the definition of "manufacturing and processing corporation" in section 40A(2)(a).

In the Trial Division, the matter was argued on the assumption that the only amounts to be included in "net sales" from the sale of goods was the revenue from purchasers of the goods sold. Continuing to make that assumption, the appellant based its appeal, in the first instance, on a contention that the revenue from advertisers was "net sales" from sales to the advertisers of the portions of the newspapers on which the advertisements were printed and that such revenue should, for that reason, be included in "net sales . . . from the sale of goods processed or manufactured in Canada" in applying the definition of "manufacturing and processing corporation" in section 40A(2)(a). This is, in effect, the argument that was rejected by the learned Associate Chief Justice.

We are in complete agreement with the decision of the Associate Chief Justice on the appeal as it was argued before him and we should be content to adopt his reasons. As it seems to us, the appellant's argument was based on a view of the contract with its advertisers for which there is no support. The appellant dealt with its advertisers as a person whose business consisted in producing newspapers and selling them to the public. As such a person, for a consideration, it agreed to put an advertisement

mais l'appelante ne pouvait prétendre au revenu provenant des annonceurs que si les journaux contenant ces annonces étaient effectivement distribués au public.

a

Au cours de l'année d'imposition en question, les revenus provenant des annonceurs ont excédé les revenus provenant des acheteurs.

b

Pour établir la cotisation dont il est fait appel, on a présumé, d'après les faits que je viens d'exposer, que les «ventes nettes» de l'appelante pour l'année d'imposition 1963 «provenant de la vente de marchandises transformées ou fabriquées au Canada» étaient inférieures à 50 pour cent de son revenu brut pour l'année, de sorte que l'appelante ne pouvait pas être considérée comme une «corporation de fabrication et de transformation» au sens de l'article 40A(2)a.

c

Devant la Division de première instance, les parties au litige ont pris pour acquis que le seul montant susceptible d'être inclus dans les «ventes nettes» provenant de la vente de marchandises était le revenu provenant des acheteurs des biens vendus. Partant de cette prémisse, l'appelante a d'abord prétendu devant nous que le revenu provenant des annonceurs était un revenu qui provenait de la vente aux annonceurs des différentes parties du journal où les annonces étaient imprimées et que, en conséquence, il y avait lieu d'inclure ce revenu dans le montant des «ventes nettes . . . provenant de la vente de marchandises transformées ou fabriquées au Canada», pour juger si la définition d'une «corporation de fabrication et de transformation», à l'article 40A(2)a, était applicable à l'appelante. C'est précisément cette prétention qu'a rejetée le savant juge en chef adjoint.

d

e

f

g

h

i

j

Nous sommes d'accord avec la façon dont le juge en chef adjoint a disposé des arguments qui lui ont été soumis et nous adopterions volontiers ses motifs. A notre avis, l'argumentation de l'appelante était fondée sur une mauvaise interprétation de ses relations contractuelles avec les annonceurs. La situation de l'appelante, dans ses rapports avec les annonceurs, était celle d'une personne dont le commerce consiste à publier des journaux et à les vendre au public. A ce titre, moyennant paiement, elle acceptait de

on behalf of the advertiser in *its* (the appellant's) newspaper so that, when a member of the public got the newspaper, the advertiser's message would, it might be hoped, be communicated to him. In this contract, there is no sale of anything to the advertiser. (If, in fact, there had been a contract under which the appellant sold things to an advertiser under terms that required the appellant to distribute those things among members of the public, we would have no doubt that there was a sale of those things to the advertiser even though there was no delivery to the advertiser; but, as we have indicated, we can find no such contract in the ordinary business relationship between a newspaper operator and an advertiser.)

If the matter had rested simply on the basis on which it was argued in the Trial Division, we should have been for dismissing the appeal. However, in this Court, another view of the matter was put forward, which, counsel for the Minister agrees, is open for consideration in this Court on the basis on which the trial was conducted in the Trial Division. We turn to considering the problem so raised.

To consider the problem that was raised for the first time in this Court, one must re-examine the very awkward provisions found in paragraphs (a) and (b) of section 40A(2). To come within the definition of "manufacturing and processing corporation" in paragraph (a), the appellant must have had, for the year in question, "net sales . . . from the sale of goods . . . the amount of which was at least 50 per cent of its gross revenue for the year". On the face of it, this does not make sense. The words "net sales . . . from the sale of goods" do not mean anything if one applies only the ordinary meaning of the word "sale". However, paragraph (b) relieves us from trying to torture some meaning out of the expression "net sales" because it gives to that expression, for purposes of section 40A, an entirely arbitrary meaning. Section 40A(2)(b) provides that, for a taxation year, "net sales" means "an amount" equal to "the gross revenue of the corporation for the year from sales" minus certain amounts with which we need not concern ourselves for the purpose of this appeal.

faire paraître dans *son* journal une annonce pour le compte de l'annonceur, dans l'espoir que les acheteurs du journal, en lisant ce dernier, prennent connaissance du message publicitaire. Ce contrat ne comporte aucune vente de quoi que ce soit à l'annonceur. (S'il s'était effectivement agi d'un contrat en vertu duquel l'appellante avait vendu quelque chose à un annonceur en s'obligeant à distribuer ces choses au public, il ne ferait aucun doute, selon nous, qu'il se serait agi là d'une vente de ces choses à l'annonceur, même en l'absence de toute livraison à l'annonceur; mais, comme nous l'avons indiqué, nous ne distinguons aucun contrat de ce genre dans les relations commerciales habituelles entre l'exploitant d'un journal et un annonceur.)

Si la question nous avait été présentée de la même façon qu'à la Division de première instance, nous aurions rejeté l'appel. Cependant, lors de l'audition de l'appel, il est apparu, comme en a convenu l'avocat du Ministre, que la façon dont l'affaire avait procédé en première instance permettait de la considérer sous un jour différent. C'est ce nouvel aspect que nous allons maintenant envisager.

Avant d'aborder la question soulevée pour la première fois devant nous, il faut examiner de nouveau le texte très mal rédigé des alinéas a) et b) de l'article 40A(2). Pour correspondre à la définition d'une «corporation de fabrication et de transformation» figurant à l'alinéa a), l'appellante doit avoir effectué, pour l'année en question, des «ventes nettes . . . provenant de la vente de marchandises . . . dont le montant a atteint au moins 50 p. 100 de son revenu brut pour l'année». A première vue, cette phrase n'a aucun sens. Les mots «ventes nettes . . . provenant de la vente de marchandises» ne veulent rien dire, si l'on s'en tient au sens ordinaire du mot «vente». L'alinéa b) nous évite cependant d'avoir à triturer l'expression «ventes nettes» pour essayer d'y trouver un sens, puisqu'il donne à cette expression, aux fins de l'article 40A, une acception tout à fait arbitraire. L'article 40A(2)b) porte que, pour une année d'imposition, «ventes nettes» signifie «un montant égal au «revenu brut de la corporation pour l'année, provenant de ventes», moins certains montants dont nous n'avons pas à tenir compte aux fins du présent appel.

The sole question is, therefore, what was the appellant's "gross revenue" from the sales of its newspapers for the 1963 taxation year; or, to be more specific, were the appellant's "gross revenues" from its sales only the amounts received from the purchasers of the newspapers or did they include also the amounts received from its advertisers for advertisements placed in the newspapers that were sold.

In our view, section 40A is a very special provision for a very special purpose and uses terminology that does not follow the traditional commercial terminology. Such terminology should, therefore, be interpreted without reference to the meaning of other, more technical, expressions.

The term used in section 40A(2)(b) was not "the proceeds of . . . sales". (See *Ken Steeves Sales Ltd. v. M.N.R.* [1955] Ex.C.R. 108.) The expression that was used instead was "the gross revenues . . . from sales". This expression conveys to us the idea of the total revenues the earning of which was dependent upon the sales (compare *Oxford Motors Ltd. v. M.N.R.* [1959] S.C.R. 548); and, in our view, it is quite wide enough to include, in the case of a daily newspaper, not only the amounts received from purchasers of the newspapers but also the amounts received from advertisers, which amounts are not earned by the appellant until it has sold the newspapers in which the advertisers' advertisements have been placed.

We are fortified in this conclusion by the fact that the result, in the case of a daily newspaper, would seem to be more in accord with the Parliamentary purpose of section 40A than the result reflected by the assessment. We did not understand counsel for the respondent to disagree with this view.

We are, therefore, of opinion that the appeal should be allowed, with costs, and that there should be a judgment referring the assessment in question back to the respondent for re-assessment on the basis that the appellant is entitled to the deduction allowed by section 40A for the 1963 taxation year.

Il s'agit donc uniquement de savoir quel était le «revenu brut» de l'appelante provenant de la vente de son journal pour l'année d'imposition 1963; plus précisément, il s'agit de décider si le «revenu brut» de l'appelante provenant de ses ventes se limitait aux montants reçus des acheteurs du journal ou s'il comprenait aussi les montants reçus des annonceurs qui faisaient paraître des annonces dans le journal.

A notre avis, l'article 40A est une disposition bien particulière visant une fin très précise et il emploie une terminologie qui n'est pas conforme à la terminologie ordinaire des affaires. Il y a donc lieu d'interpréter cette terminologie sans tenir compte du sens d'autres expressions plus techniques.

Dans l'article 40A(2)(b), l'expression employée n'est pas «le produit des . . . ventes». (Voir l'arrêt *Ken Steeves Sales Ltd. c. M.R.N.* [1955] R.C.É. 108.) Le législateur a préféré se servir de l'expression «le revenu brut . . . provenant des ventes». Cette dernière expression nous donne à penser qu'il faut entendre par là la totalité du revenu subordonné aux ventes (cf. *Oxford Motors Ltd. c. M.R.N.* [1959] R.C.S. 548); à notre avis, son acception est bien assez large pour comprendre, dans le cas d'un quotidien, non seulement les montants reçus des acheteurs du journal mais aussi les montants reçus des annonceurs, auxquels l'appelante n'a droit que lorsqu'elle a vendu les journaux contenant les annonces en question.

Notre conclusion nous paraît renforcée par le fait que son résultat, dans le cas d'un quotidien nous semble plus conforme au but visé par le législateur dans son énoncé de l'article 40A que ne le sont les conséquences de la cotisation frappée d'appel. De cela, l'avocat de l'intimé ne nous a pas paru disconvenir.

Nous sommes donc d'avis que l'appel doit être accueilli avec dépens et que notre jugement doit déferer la cotisation à l'intimé pour qu'il établisse une nouvelle cotisation qui accorde à l'appelante, pour l'année d'imposition 1963, le bénéfice de la déduction créée par l'article 40A.