

Jay-Kay Publications Limited (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Court of Appeal, Jackett C.J., Thurlow J. and Sweet D.J.—Toronto, October 30, 1972.

Income tax—Advertising in non-Canadian publication—Whether expense deductible—Whether encouragement of scholarship principal function of publication—Income Tax Act (1972), section 19.

Appellant company, which was owned by two men with long associations in the advertising business, published in Canada under licence from an American publisher a Canadian edition of an American publication "Medical Aspects of Human Sexuality" which contained scholarly articles on that subject and was distributed free to some 22,000 doctors. The licence agreement was conditional on the generation of advertising revenue in the Canadian edition rising from \$56,000 in 1971 to \$650,000 in 1975. Advertising was the sole source of the publication's revenue in Canada.

Held, reversing Noël A.C.J., the principal function of the publication was the encouragement, promotion or development of scholarship within the meaning of section 19(4). The character of a publication must be judged objectively on the basis of its contents and the persons among whom it will circulate in order to determine the role it will play in the reader's hands. That the publisher's motive for the publication was advertising revenue is irrelevant.

APPEAL from Noël A.C.J., *ante* p. 1025.

D. G. H. Bowman for appellant.

J. A. Scollin, Q.C. and *M. J. Bonner* for respondent.

JACKETT C.J. (orally)—Except in one respect, we adopt and rely on the Reasons for Judgment of the Associate Chief Justice.

We cannot, however, agree with his conclusion on the facts of this case that, even though the articles in the appellant's publication are of a scholarly character, the "principal function" of that publication is not the "encouragement, promotion or development of . . . scholarship . . .".

In our view, from the point of view of section 19(4), the character of such a publication must, ordinarily, be judged objectively, on an examination of the publication or of evidence as to the contents of that publication, and evidence

Jay-Kay Publications Limited (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Cour d'appel; le juge en chef Jackett, le juge Thurlow et le juge suppléant Sweet—Toronto, le 30 octobre 1972.

Impôt sur le revenu—Annonces publicitaires dans une publication non canadienne—Cette dépense est-elle déductible—L'encouragement des sciences est-il l'objet principal de la publication—Loi de l'impôt sur le revenu de 1972, article 19.

La compagnie appelante, qui appartient à deux personnes très liées au milieu de la publicité, publie au Canada en vertu d'un accord de licence avec un éditeur américain l'édition canadienne d'une publication américaine intitulée «Medical Aspects of Human Sexuality», qui contient des articles scientifiques sur ce sujet. L'édition canadienne est distribuée gratuitement à quelque 22,000 médecins. Par l'accord de licence, la compagnie s'est engagée à créer grâce à l'édition canadienne des revenus publicitaires qui doivent passer de \$56,000 en 1971 à \$650,000 en 1975. La publicité est la seule source de revenus de la publication au Canada.

Arrêt: La décision du juge en chef adjoint Noël est infirmée. L'objet principal de la publication est d'encourager, de favoriser ou de développer les sciences au sens de l'article 19(4). Il faut juger de la nature d'une publication à partir de critères objectifs, en examinant le contenu et le public auquel elle s'adresse, afin de déterminer son rôle auprès de ses lecteurs. Le but de l'éditeur de la publication, soit la création de revenus publicitaires, n'est pas pertinent.

APPEL d'une décision du juge en chef adjoint Noël, *ante* p. 1025.

D. G. H. Bowman pour l'appelante.

J. A. Scollin, c.r. et *M. J. Bonner* pour l'intimé.

LE JUGE EN CHEF JACKETT (oralement)—A une exception près, nous faisons nôtres les motifs du jugement du juge en chef adjoint.

Nous ne pouvons toutefois accepter sa conclusion sur les faits de l'espèce, suivant laquelle, bien que les articles publiés dans la publication de l'appelante soient de nature scientifique, «l'objet principal» de cette publication n'est pas «d'encourager, de favoriser ou de développer . . . les sciences . . .».

Pour l'application de l'article 19(4), nous estimons qu'il faut normalement juger de la nature d'une telle publication à partir de critères objectifs, en procédant à un examen de la publication ou des éléments de preuve portant sur son

as to the persons among whom it is circulated, with a view to forming an opinion as to the role that the publication will play in the hands of the reader.

Applying that test, in our view, if it is found that the contents of the publication are of a scholarly character and that the publication is directed to persons learned in the subject matter thereof, it would, in the absence of evidence to the contrary, follow that the function of the publication is the "encouragement, promotion or development of . . . scholarship . . .". Furthermore, if, to such a publication addressed to such an audience, there be added a reasonable amount of competitive advertising, that would not in itself alter the character of the publication. The statute itself contemplates that this may be the situation.

In this case, it is common ground that the non-advertising matter is of a scholarly character in the medical field and that the publication is addressed to the medical profession. In our view, there is nothing about the advertising included that is so remarkable either in its quantity or subject matter or any other feature of it, as to change the character of the publication as established by the non-advertising material. There is, in addition, no evidence to show that the magazine has in fact some function other than is revealed by its objective character.

We are therefore of opinion that the appeal should be allowed and that in place of the answer given by the learned trial judge there should be substituted an affirmative answer qualified, however, so as to limit it to the publication as exemplified by the ten issues of it that are before the Court.

* * *

THURLOW J. concurred.

* * *

SWEET D.J.—What is to be done here is included in an agreement bearing date the 5th day of January 1972 between the parties, namely:

The Federal Court of Canada shall determine pursuant to the provisions of subsection (3) of section 17 of the *Federal Court Act*, S.C. 1970, chapter 1 and subsection (1) of section 173 of the *Income Tax Act*, the following question:

contenu ou sur le genre de public auquel elle s'adresse, afin de déterminer le rôle de cette publication auprès de ses lecteurs.

En appliquant ce critère, nous estimons que, s'il est établi que le contenu de la publication est de nature scientifique et que cette publication s'adresse à un public spécialisé dans le domaine dont elle traite, il s'ensuit, en l'absence de preuve du contraire, que l'objet de la publication est «d'encourager, de favoriser ou de développer . . . les sciences . . .». De plus, le seul fait qu'une telle publication, destinée à un tel public, comporte une proportion raisonnable de textes publicitaires, ne modifie pas la nature de la publication. D'ailleurs la loi elle-même envisage cette possibilité.

En l'espèce, il est constant que la partie non publicitaire de la publication est de nature scientifique, se rapporte à la médecine et s'adresse à la profession médicale. Nous estimons que son contenu publicitaire ne présente aucun aspect inusité, ni sous le rapport de la quantité ni des sujets, ni sous aucun autre rapport, au point de transformer la nature de la publication telle qu'elle ressort des textes non publicitaires. De plus, rien n'indique que la revue ait un objet autre que celui que révèle son examen objectif.

Nous estimons donc que l'appel doit être accueilli et que la réponse donnée par le savant juge de première instance doit être remplacée par une réponse affirmative, sous réserve toutefois d'en restreindre la portée aux dix livraisons soumises à la Cour.

* * *

LE JUGE THURLOW a souscrit à l'avis.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT SWEET—L'accord entre les parties daté du 5 janvier 1972 contient la question qu'il nous faut trancher, à savoir:

La Cour fédérale du Canada devra trancher, conformément au paragraphe (3) de l'article 17 de la *Loi sur la Cour fédérale*, S.C. 1970, chapitre 1 et au paragraphe (1) de l'article 173 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la question suivante:

Is the Canadian edition of "Medical Aspects of Human Sexuality" a publication, the principal function of which is the encouragement, promotion, or development of scholarship within the meaning of subsection (4) of the sections 19 and 12A of the *Income Tax Act*?

Subsection (1) of that section 19 is:

In computing income, no deduction shall be made in respect of an otherwise deductible outlay or expense of a taxpayer for advertising space in an issue of a non-Canadian newspaper or periodical dated after December 31, 1965 for an advertisement directed primarily to a market in Canada.

The periodical in question falls under clause (E) of subsection (5)(a)(ii) of section 19 of the Act and accordingly it is to be considered "non-Canadian" within the meaning of section 19(1).

Nevertheless section 19(1) would not be applicable if, having regard to subsection (4)(b) of section 19, the publication is a "publication the principal function of which is the encouragement, promotion or development of the fine arts, letters, scholarship or religion".

The learned and distinguished Associate Chief Justice, in his reasons for judgment, said:

... Indeed, if the calibre of the people who have written these articles, as well as most of the articles themselves, are considered, this publication must be accepted as a vehicle for the dissemination of scholarship in a field which, until recently, was one that had never been properly treated by doctors.

However His Lordship also said:

Here a most important object of the publication is to serve as an advertising vehicle and the answer to the questions posed must regrettably be that the principal object of this publication is not for the advancement or promotion of scholarship.

Of course the advertising in a publication would be an item, and often an important item, from which the publisher would hope for financial benefit.

Doubtless to Hospital Publications Incorporated,—a New York corporation, which granted to the appellant the right and licence to use the name "Medical Aspects of Human Sexuality (Canadian Edition)"—advertising and financial reward therefrom was an important consideration. Furthermore it would be surprising, I think, if the appellant did not also hope for monetary gain.

L'édition canadienne de la revue «Medical Aspects of Human Sexuality» est-elle une publication dont l'objet principal est d'encourager, de favoriser ou de développer les sciences au sens du paragraphe (4) des articles 19 et 12A de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

Le paragraphe (1) de l'article 19 se lit ainsi:

Lors du calcul du revenu, il n'est accordé aucune déduction au titre d'un débours ou d'une dépense, déductible par ailleurs, faite ou engagée par un contribuable pour la publication, dans un journal ou un périodique non canadien publié après le 31 décembre 1965, d'annonces intéressant surtout le marché canadien.

Le périodique en question est visé par la clause (E) du paragraphe (5)a)(ii) de l'article 19 de la loi et doit, dès lors, être tenu pour «non canadien» au sens de l'article 19(1).

Cependant l'article 19(1) ne s'applique pas si, conformément au paragraphe (4)b) de l'article 19, la publication est une «publication dont l'objet principal est d'encourager, de favoriser ou de développer les beaux-arts, les lettres, les sciences ou la religion».

Le savant et distingué juge en chef adjoint a dit en donnant les motifs de son jugement:

... Si l'on tient compte du calibre des auteurs de ces articles, de même que du contenu de ces textes, il faut reconnaître que cette publication constitue un moyen de diffusion du savoir dans un domaine qui jusqu'à tout récemment n'avait jamais fait l'objet d'études rigoureuses par des médecins.

Toutefois le juge en chef adjoint a ajouté:

En l'espèce, l'un des buts principaux de la publication est de fournir un support publicitaire; ainsi, l'on doit malheureusement répondre aux questions soulevées par cette affaire en disant que l'objet principal de cette publication n'est pas d'encourager ou de favoriser les sciences.

La publicité, cela va de soi, est un aspect, bien souvent, un aspect important d'une publication et l'éditeur s'attend à en retirer des bénéfices.

Il ne fait aucun doute que pour la Hospital Publications Incorporated, la compagnie new-yorkaise qui a donné sous licence à l'appelante le droit d'utiliser le titre «Medical Aspects of Human Sexuality (Canadian Edition)», la publicité et les bénéfices qu'elle pouvait rapporter constituaient un attrait important. Il serait d'ailleurs surprenant, je pense, que l'appelante n'ait pas, elle aussi, escompté des bénéfices.

It seems to me, having regard to the wording of section 19(4)(b) that what is relevant is the principal function of the publication per se and not the publisher's motive in publishing. If this were not so one would wonder why Parliament would have used the wording "any publication the principal function of which" relating, as I construe it, "principal function" to "any publication".

I am of the view that if the periodical itself is such that the principal function of its content,—the material which it contains,—is to encourage, promote or develop fine arts, letters, scholarship or religion, it comes within section 19(4)(b) whether or not the publisher hopes to make money from its publication and whether or not he does make money from it. If it is established that the principal function of the content is the encouragement, promotion or development of fine arts, letters, scholarship or religion, it is irrelevant, in my opinion, whether the motive inducing publication is altruistic or profit seeking. If emphasis be needed for this view it is found in the fact that pervading the entire section 19, and even the very reason for its inclusion in the Act, is the matter of outlay or expense of a taxpayer for advertising space.

Section 19 is based upon anticipation of paid advertising. In my view this applies also to subsection (4)(b); otherwise I would think that wording quite different than what appears there would have been necessary.

If I read His Lordship's reasons correctly he did reach the firm conclusion that the content of the periodical did accomplish encouragement, promotion or development of scholarship and in this I respectfully agree. On the other hand, for the reasons given, I do not think that importance of the publication as an advertising vehicle would, in the circumstances which exist here, prevent it from qualifying under subsection (4)(b) of section 19. Of course, the result I feel should ensue is based on the material in this case. The future could bring changes in this periodical's content which would impel a different result.

Il me semble que dans le contexte de l'article 19(4)b), ce qui importe est l'objet principal de la publication en soi et non pas les intentions de l'éditeur. S'il en était autrement, on pourrait se demander pourquoi le Parlement a utilisé l'expression «toute publication dont l'objet principal», rattachant ainsi, selon moi, «l'objet principal» à «toute publication».

J'estime que si le périodique est tel que l'objet principal de son contenu—c'est-à-dire des textes qu'on y publie—est d'encourager, de favoriser ou de développer les beaux-arts, les lettres, les sciences ou la religion, il est visé par l'article 19(4)b), que l'éditeur s'attende ou non à retirer un bénéfice de sa publication et qu'il en retire effectivement ou non. S'il est établi que l'objet principal de la teneur de cette publication est d'encourager, de favoriser ou de développer les beaux-arts, les lettres, les sciences ou la religion, il n'y a pas lieu, à mon avis, de s'interroger sur le caractère désintéressé ou lucratif de cette entreprise. Pour appuyer cette opinion, s'il en était besoin, il suffirait de mentionner le fait que la question des débours ou des dépenses d'un contribuable pour la publication d'annonces domine l'article 19 et justifie même sa présence dans la loi.

L'article 19 suppose la présence d'annonces publicitaires payantes. Et cela vaut aussi bien, à mon avis, pour le paragraphe (4)b); si ce n'était pas le cas, je pense qu'il aurait fallu le rédiger tout à fait différemment.

Dans ses motifs, le juge en chef adjoint est parvenu, à ce qu'il me semble, à la ferme conclusion que le contenu du périodique avait effectivement pour objet d'encourager, de favoriser ou de développer les sciences et je suis d'accord avec lui sur ce point. D'autre part, je ne crois pas, pour les motifs que j'ai énoncés plus haut, que l'importance de l'aspect publicitaire de cette publication empêche dans les circonstances de l'espèce, qu'on lui accorde le bénéfice du paragraphe (4)b) de l'article 19. Certes la conclusion que j'ai cru devoir adopter ne vaut que pour les livraisons qu'on a soumises à la Cour. Le contenu de ce périodique pourrait éventuellement changer de nature, ce qui entraînerait des conclusions différentes.

I would allow the appeal and answer the question to be answered in the affirmative qualified as stated by My Lord the Chief Justice and My Lord Thurlow.

J'accueille donc cet appel et donne une réponse affirmative à la question posée, avec la même réserve que celle qu'ont exprimée le juge en chef et le juge Thurlow.