

T-4983-76

T-4983-76

Canadian Wirevision Limited (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Collier J.—Vancouver, September 14, 15, 16 and 22, 1977 and January 3, 1978.

Income tax — Income calculation — Deductions — Plaintiff, a cablevision company, appeals Minister's disallowance of its s. 125.1 deduction, a manufacturing or processing deduction — Whether or not the signals delivered by plaintiff are "goods" — Whether or not there is a sale of the alleged goods — Whether or not there has been a processing of goods for sale — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 125.1 as amended by S.C. 1973-74, c. 29 — Income Tax Regulations SOR/73-495, s. 5202.

Plaintiff, a cablevision company, claimed for its 1974 taxation year, a manufacturing and processing deduction from its tax otherwise payable pursuant to section 125.1(1) of the *Income Tax Act*. The Minister in his assessment disallowed this deduction and plaintiff appeals to have that part of the assessment vacated. The issues between the parties are: (1) are the signals delivered by plaintiff to subscribers "goods", (2) is there a sale of the alleged goods and (3) has there been processing of goods for sale.

Held, the appeal is dismissed. The signals delivered by plaintiff to its subscribers are not goods. "Goods for sale" in section 125.1 is used in the common parlance of merchandise or wares—tangible moveable property. The transaction between plaintiff and its subscribers does not involve the sale of goods but rather is more akin to a contract of services. The decision concerning the third issue, that plaintiff's activities in capturing and delivering the signals fall within the ordinary reasonable sense of "processing", is not necessary to the determination of the case.

Quebec Hydro-Electric Commission v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise [1970] S.C.R. 30, referred to. *The Noordam (No. 2)* [1920] A.C. 904, considered.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

John G. Smith and M. W. Shepard for plaintiff.

T. E. Jackson, Q.C., and J. Williamson for defendant.

Canadian Wirevision Limited (Demanderesse)

c.

a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Collier—Vancouver, les 14, 15, 16 et 22 septembre 1977 et le 3 janvier 1978.

b

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — La demanderesse, compagnie de télévision par câble, fait appel contre le rejet par le Ministre de sa déduction en vertu de l'art. 125.1 au titre de la fabrication ou de la transformation au Canada — Les signaux livrés par la demanderesse sont-ils des «marchandises»? — Les marchandises alléguées ont-elles fait l'objet d'une vente? — Y a-t-il eu transformation des marchandises en vue de la vente? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 125.1 modifiée par S.C. 1973-74, c. 29 — Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/73-495, art. 5202.

d

La demanderesse, compagnie de télévision par câble, a réclamé, pour son année d'imposition 1974, au titre de la fabrication ou de la transformation au Canada, une déduction de l'impôt qu'elle serait par ailleurs tenue de payer en vertu de l'article 125.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Dans sa cotisation, le Ministre n'a pas admis la déduction et la demanderesse fait appel aux fins d'obtenir l'annulation de cette partie de la cotisation. Voici les points litigieux entre les parties: (1) Les signaux transmis par la demanderesse à ses abonnés sont-ils des «marchandises»? (2) Les marchandises alléguées ont-elles fait l'objet d'une vente? (3) Y a-t-il eu transformation des marchandises aux fins de la vente?

f

Arrêt: l'appel est rejeté. Les signaux transmis par la demanderesse à ses abonnés ne sont pas des marchandises. L'expression «articles destinés à la vente» est employée dans l'article 125.1 dans son sens ordinaire et désigne des marchandises ou produits, des biens meubles tangibles. L'arrangement entre la demanderesse et ses abonnés n'implique pas la vente de marchandises, mais plutôt un contrat de service. Il n'est pas nécessaire, aux fins du présent procès, de rendre une décision relative au troisième point litigieux, à savoir si les activités de la demanderesse, captant et livrant des signaux, tombent dans le sens ordinaire du terme «transformation».

h

Arrêt mentionné: Commission hydroélectrique de Québec c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise [1970] R.C.S. 30. Arrêt examiné: *Le Noordam (n° 2)* [1920] A.C. 904.

i APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

John G. Smith et M. W. Shepard pour la demanderesse.

T. E. Jackson, c.r., et J. Williamson pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Douglas McK. Brown, Q.C., c/o Russell & DuMoulin, Vancouver, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

COLLIER J.: The plaintiff is a cablevision company carrying on business in Vancouver, Burnaby and Richmond, B.C. For its 1974 taxation year it claimed, pursuant to subsection 125.1(1) of the *Income Tax Act*¹, a manufacturing or processing deduction from its tax otherwise payable. The Minister of National Revenue, in his assessment, disallowed the deduction. The plaintiff appeals to this Court to have that part of the assessment vacated.

Subsection 125.1(1) refers to a corporation's "... Canadian manufacturing and processing profits ...". That phrase is defined in subsection (3):

125.1 ...

(3) In this section,

(a) "Canadian manufacturing and processing profits" of a corporation for a taxation year means such portion of the aggregate of all amounts each of which is the income of the corporation for the year from an active business carried on in Canada as is determined under rules prescribed for that purpose by regulation made on the recommendation of the Minister of Finance to be applicable to *the manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease*; and

(b) "manufacturing or processing" does not include

- (i) farming or fishing,
- (ii) logging,
- (iii) construction,
- (iv) operating an oil or gas well,
- (v) extracting minerals from a mineral resource,
- (vi) processing, to the prime metal stage or its equivalent, ore from a mineral resource,
- (vii) producing industrial minerals,
- (viii) producing or processing electrical energy or steam, for sale,
- (ix) processing gas, if such gas is processed as part of the business of selling or distributing gas in the course of operating a public utility, or

¹ R.S.C. 1952, c. 148, as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63 and subsequently, (the "New" Act). Section 125.1 was added by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1.

PROCUREURS:

Douglas McK. Brown, c.r., a/s Russell & DuMoulin, 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

LE JUGE COLLIER: La demanderesse est une compagnie de télévision par câble, exploitant son entreprise à Vancouver, Burnaby et Richmond (C.-B.). Pour son année d'imposition 1974, elle a réclamé, en vertu du paragraphe 125.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹, une déduction, au titre de la fabrication ou de la transformation au Canada de certains articles. Dans sa cotisation, le ministre du Revenu national n'a pas admis la déduction. La demanderesse fait appel devant la Cour aux fins d'obtenir l'annulation de cette partie de la cotisation.

Le paragraphe 125.1(1) se réfère au «... bénéfices de fabrication et de transformation au Canada ...», lequel est ainsi défini dans le paragraphe (3):

125.1 ...

(3) Dans le présent article

(a) «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada» d'une corporation pour une année d'imposition signifie le pourcentage de tous les montants dont chacun est le revenu que la corporation a tiré pour l'année d'une entreprise exploitée activement au Canada, déterminé en vertu des règles prescrites à cette fin par voie de règlement établi sur la recommandation du ministre des Finances, qui doit s'appliquer à la fabrication ou à la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location; et

(b) «fabrication ou transformation» ne comprend pas

- (i) l'exploitation agricole ou la pêche,
- (ii) l'exploitation forestière,
- (iii) la construction,
- (iv) l'exploitation d'un puits de pétrole ou de gaz,
- (v) l'extraction de minéraux d'une ressource minérale,
- (vi) le traitement, jusqu'au stade du métal primaire ou son équivalent, des minerais provenant d'une ressource minérale,
- (vii) la production de minéraux industriels,
- (viii) la production ou la transformation d'énergie électrique ou de vapeur en vue de la vente,
- (ix) le traitement du gaz, si celui-ci est traité dans le cadre de l'exploitation, par un service public, d'une entreprise de vente ou de distribution du gaz, ou

¹ S.R.C. 1952, c. 148 modifié par S.C. 1970-71-72, c. 63 et subséquent, (la «nouvelle» Loi). L'article 125.1 a été ajouté par S.C. 1973-74, c. 29, art. 1.

(x) any manufacturing or processing of goods for sale or lease, if, for any taxation year of a corporation in respect of which the expression is being applied, less than 10% of its gross revenue from all active businesses carried on in Canada was from

(A) the selling or leasing of goods manufactured or processed in Canada by it, and

(B) the manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease, other than goods for sale or lease by it. [My italics.]

Part LII of the *Income Tax Regulations* deals with Canadian manufacturing and processing profits. The definition of "qualified activities" in regulation 5202 has some relevance:

5202. ...

"qualified activities" means

(a) any of the following activities, when they are performed in Canada in connection with manufacturing or processing (not including the activities listed in subparagraphs 125.1(3)(b)(i) to (ix) of the Act) in Canada of goods for sale or lease:

(i) engineering design of products and production facilities,

(ii) receiving and storing of raw materials,

(iii) producing, assembling and handling of goods in process,

(iv) inspecting and packaging of finished goods,

(v) line supervision,

(vi) production support activities including security, cleaning, heating and factory maintenance,

(vii) quality and production control,

(viii) repair of production facilities, and

(ix) pollution control,

(b) all other activities that are performed in Canada directly in connection with manufacturing or processing (not including the activities listed in subparagraphs 125.1(3)(b)(i) to (ix) of the Act) in Canada of goods for sale or lease, and

(c) scientific research as defined in section 2900,

but does not include any of

(d) storing, shipping, selling and leasing of finished goods,

(e) purchasing of raw materials,

(f) administration, including clerical and personnel activities,

(g) purchase and resale operations,

(h) data processing, and

(i) providing facilities for employees, including cafeterias, clinics and recreational facilities;

(x) toute fabrication ou transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location, si, pour une année d'imposition d'une corporation à l'égard de laquelle l'expression s'applique, moins de 10% de ses recettes brutes de toutes les entreprises exploitées activement au Canada provenait

(A) de la vente ou de la location d'articles qu'elle a fabriqués ou transformés au Canada, et

(B) de la fabrication ou de la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location, autres que des articles, qu'elle devait vendre ou louer elle-même. [Mis en italiques par mes soins.]

La Partie LII des *Règlements de l'impôt sur le revenu* traite du bénéfice de la fabrication et de la transformation au Canada. La définition des «activités admissibles», donnée dans l'article 5202 des *Règlements*, s'applique ici:

5202. ...

«activités admissibles» signifie

a) n'importe quelles des activités suivantes, lorsqu'elles sont exercées au Canada dans le cadre des opérations de fabrication ou de transformation au Canada (à l'exception des activités énumérées aux sous-alinéas 125.1(3)(b)(i) à (ix) de la Loi) de marchandises en vue de leur vente ou de leur location à bail:

(i) la conception technique des produits et des installations de production,

(ii) la réception et l'emmagasinage des matières premières,

(iii) la production, l'assemblage et la manutention des marchandises en voie de transformation,

(iv) l'inspection et l'emballage des produits finis,

(v) la surveillance axiale,

(vi) les activités de soutien de la production y compris la sécurité, le nettoyage, le chauffage et l'entretien de l'usine,

(vii) le contrôle de la qualité et de la production,

(viii) la réparation des installations de production, et

(ix) la lutte antipollution,

b) toutes les autres activités qui sont exercées au Canada directement dans le cadre des opérations de fabrication ou de transformation au Canada (à l'exception des activités énumérées aux sous-alinéas 125.1(3)(b)(i) à (ix) de la Loi) de marchandises en vue de leur vente ou de leur location à bail, et

c) la recherche scientifique, suivant la définition qu'en donne l'article 2900,

mais ne comprend aucune des activités suivantes:

d) l'emmagasinage, l'expédition, la vente et la location à bail des produits finis,

e) l'achat de matières premières,

f) l'administration, y compris les activités relatives aux écritures et au personnel,

g) les opérations d'achat et de revente,

h) le traitement des données, et

i) la fourniture d'installations aux employés, y compris les cafétérias, les cliniques et les installations de récréation;

The plaintiff, by means of sophisticated equipment, captures from the air message signals transmitted by a number of television broadcasters and delivers reconstructed message signals to the individual television sets of its cablevision subscribers.² The issues between the parties are, as I see it:

- (1) Are the signals, delivered by the plaintiff to its subscribers, goods?
- (2) Is there a sale of the alleged goods?
- (3) Has there been processing of goods for sale?

I go first to the question as to whether the signals are "goods" as specified in the legislation. I have found that to be a difficult problem. A description of the operation carried on by cablevision companies such as the plaintiff is necessary.

The signals originate from a broadcast transmitter. The visual and audio information which make up a television broadcast are converted into electrical signals. In the technical language the result is described as an input signal. Most input signals cannot be sent directly over the communication channel. That channel, in the case before me, is the ordinary atmosphere and, eventually, cable. To effect satisfactory transmission from the broadcast antenna the message signal is impressed upon electromagnetic carrier waves. This transformation or modification into a high frequency range is technically described as modulation.

The information signal is now in the air. Its ultimate destination is the television receiver set of the viewer. In the case before me the receiver may be the television set owner's antenna, or the much more elaborate receiving equipment of operators such as the plaintiff.

Each receiver captures a portion of the electrical energy from the transmitted information signal. The human recipient is not interested in the infinitesimal amount of electrical energy captured.

² That statement is probably an over-simplification of the basic facts, but is a convenient way in which to frame the dispute.

A l'aide d'appareils perfectionnés, la demanderesse capte dans l'air des signaux de message transmis par un certain nombre d'émetteurs de télévision, et livre ces signaux de message reconstitués aux appareils individuels des abonnés à son système de télévision par câble.² Autant que je le sache, voici les points litigieux entre les parties:

- (1) Les signaux transmis par la demanderesse à ses abonnés sont-ils des marchandises?
- (2) Les marchandises alléguées ont-elles fait l'objet d'une vente?
- (3) Y a-t-il eu transformation des marchandises aux fins de la vente?

Je vais tout d'abord examiner si les signaux sont des «marchandises» au sens de la loi. Le problème est difficile. Il faut décrire les activités des compagnies de télévision par câble telles que la demanderesse.

Les signaux proviennent d'un émetteur-transmetteur. Les renseignements visuels et auditifs qui forment une émission de télévision sont convertis en signaux électriques. En vocabulaire technique, on appelle ceux-ci des signaux d'entrée. La plupart de ceux-ci ne peuvent pas être envoyés directement dans le canal de communication. En l'espèce, ce canal est constitué par l'atmosphère ordinaire et, enfin, par un câble. Pour effectuer une transmission satisfaisante à partir de l'antenne d'émission, les signaux de message sont imprimés sur des ondes électromagnétiques portantes. Cette transformation ou modification en ondes de haute fréquence est appelée, en langage technique, modulation.

A ce stade, les signaux portant des renseignements sont dans l'air. L'appareil récepteur du spectateur de télévision est la destination ultime de l'émission. En l'espèce, le récepteur peut être l'antenne du possesseur de l'appareil de télévision, ou les appareils beaucoup plus perfectionnés d'exploitants comme la demanderesse.

Chaque poste de réception capte une partie de l'énergie électrique des signaux de renseignements transmis. La personne réceptrice ne s'intéresse pas à la quantité infinitésimale d'énergie électrique

² Cette présentation est une simplification excessive des faits essentiels, mais elle est une façon commode de préciser le litige.

What he is interested in is the contents of the signal—the mutual, to use the technical jargon, information. As Dr. Jull, for the defendant, put it:

Although energy must necessarily be conveyed, the amount is small; the information conveyed in the signal is the important quantity.

The energy captured by each receiver is then not available to others. If there were a sufficient number of correctly placed receivers it would be theoretically possible for the whole of the electrical energy to be captured, leaving none for some receivers. It is not, however, a practical consideration.

The receiver converts the signal received into a reconstructed version of the original signal transmitted by the broadcaster. The television set then converts the reconstructed message signal into a reconstruction of the information message. Ideally, one then views and hears a so-called television broadcast as it was initially recorded by the broadcaster.

At this point I state that I accept the conceptual distinction put forward on behalf of the plaintiff. What is transmitted and received is not a television program in the layman's sense. What the cablevision company and the viewer are really concerned with is the television signals of "mutual information" which I have attempted to describe.

When the particular information signal is in its assigned communication channel, be it air or cable or both, (and even before and after that stage), it is subject to contamination or disturbance. There are three main offenders.

Interference occurs when the signal in one channel spills over into another or others. It occurs, as well, where the signal travels over two or more paths. The fractionally different time arrivals cause what, to the layman, is known as "ghosting".

Distortion of the signal can be caused by imperfections in the transmitting and receiving equipment. If part of the communication system is cable, as with the plaintiff, that equipment, and

ainsi captée. Elle s'intéresse plutôt au contenu des signaux—ce qu'en jargon technique on appelle renseignements mutuels. Ainsi que l'a dit le Dr Jull pour le compte de la défenderesse:

a [TRADUCTION] Quoique de l'énergie soit nécessairement transmise, elle l'est en petite quantité; ce qui compte, ce sont les nombreux renseignements transmis par ces signaux.

b L'énergie captée par chaque récepteur n'est plus alors à la disposition des autres. S'il y avait un nombre suffisant de récepteurs placés en des endroits convenables, ils pourraient, théoriquement, capter la totalité de l'énergie transmise, et d'autres récepteurs ne pourraient rien en capter. Mais cette hypothèse ne correspond pas à la réalité.

d Le récepteur convertit les signaux reçus dans la version reconstituée des signaux initialement transmis par l'émetteur. Puis l'appareil de télévision reconvertit les signaux de message en message de renseignements. En principe, on voit et entend alors l'émission de télévision initialement enregistrée par l'émetteur.

e A ce stade, je déclare accepter la distinction conceptuelle avancée pour le compte de la demanderesse: ce qui est transmis et reçu n'est pas un programme de télévision au sens ordinaire de cette expression. Ce qui intéresse la compagnie de télévision par câble et le téléspectateur ce sont les signaux de télévision concernant «des renseignements mutuels» que j'ai essayé de décrire.

g Lorsqu'un signal donné de renseignement est dans le canal de communication à lui affecté, qu'il s'agisse d'air ou de câble ou des deux à la fois (et même antérieurement et postérieurement à ce stade), il peut être contaminé ou troublé. On distingue trois catégories d'agents perturbateurs.

i Il y a interférence lorsque le signal quitte son canal pour entrer dans un ou plusieurs autres, ou encore lorsqu'il est transmis suivant plusieurs chemins. L'écart minime entre les temps d'arrivée des signaux produit ce qu'on appelle habituellement des effets d'«écho».

j Les appareils d'émission et de réception imparfaits peuvent aussi causer des distorsions dans les signaux. Lorsqu'une partie du système de communication est constituée par des câbles, comme dans

ancillary equipment, by their very nature, create distortion of the signal.

The third main enemy is noise. Noise arises from natural causes within and without the communication system. The higher the signal to noise ratio (SNR) the better the result to the ultimate viewer, whether he has his own receiver or is hooked in to the plaintiff's system.

Speaking generally, cablevision companies combat the contamination and disturbance in a number of ways: Sophisticated receiving antennae are erected at well-situated locations. Some of the antennae are designed to pick up one channel only, and to reject others. This reduces or eliminates spill-over from one channel to another. Multipath interference is reduced by selecting a suitable site or sites on which to locate the antennae. Diversity reception is used, as well, to reduce the effects of multipath interference. That involves using two or more receiving antenna locations. The theory is that, at any given moment, one of the sites will not experience multipath which affects the signal. The signals captured can be combined, or the best signal alone used. The cable companies receive the various broadcast signals at various sites and then transmit the reconstructed message signals via cable to the individual subscribers.

The companies at their head-end (where their receivers are) filter and amplify the received signals. Every effort is made not to affect the information content of the original signal. To put it another way, the object is to deliver to the ultimate viewer as close a replica as possible of the original image and sound as recorded by the television camera and the audio equipment. The received signal, after the operations described, is then delivered by cable to the viewers. There are intrinsic limitations in the distribution system. They cause attenuation and noise. The signal to noise ratio tends to decrease. The cablevision companies endeavour to prevent contamination of the signal in the area between their head-end and the viewer—the actual cable system. Amplification and

le cas de la demanderesse, l'appareil et les appareils auxiliaires créent par leur nature même des distorsions dans les signaux.

^a Les bruits forment la troisième source de perturbation. Ils proviennent de causes naturelles se trouvant à l'intérieur même du système de communication ou à l'extérieur. Plus le rapport signal/bruit (RSB) est élevé, meilleur sera le résultat pour le téléspectateur, qu'il ait son propre récepteur ou qu'il soit relié au système de la demanderesse.

^b En termes généraux, les compagnies de télévision par câble utilisent plusieurs moyens de lutte contre les troubles et perturbations. Elles érigent des antennes de réception perfectionnées en des endroits convenables. Certaines de ces antennes ont été conçues pour capter un seul canal de communication et rejeter les autres, ce qui réduit ou élimine les débordements de signaux d'un canal à l'autre. On réduit les interférences par trajets multiples en choisissant des lieux convenables d'érection des antennes, et aussi par réception en diversité, ce qui oblige à placer des antennes de réception en deux endroits ou davantage. Ce procédé est basé sur l'hypothèse qu'à tout moment, l'un au moins de ces endroits est exempt des interférences par trajets multiples qui causent des distorsions aux signaux. On peut combiner les signaux captés ou utiliser seulement les meilleurs d'entre eux. Les compagnies de télévision par câble reçoivent des signaux d'émission variés en différents endroits et emploient les câbles pour transmettre les signaux de message reconstitués aux abonnés individuels.

^c A la réception, les compagnies filtrent et amplifient les signaux reçus. Elles font de leur mieux pour ne pas changer les renseignements qu'ils contiennent. En d'autres termes, elles se donnent pour but de livrer au téléspectateur final un reflet aussi fidèle que possible de l'image et du son initiaux enregistrés par la caméra de télévision et les appareils auditifs. Après les opérations ainsi décrites, le signal reçu est livré par câble aux spectateurs. Ce système de distribution a des limitations intrinsèques. Celles-ci sont à l'origine du bruit et d'une atténuation des images et du son. Le rapport signal/bruit tend à décroître. Les compagnies de télévision par câble s'efforcent d'éviter les perturbations des signaux dans la zone située entre leur réception et le téléspectateur, i.e. dans le système

filtering to a fairly elaborate degree, are, among other things, done.³

What I have heretofore described is the general operation of a typical cablevision company. That description is applicable to the plaintiff's business.

A considerable body of evidence was led by the plaintiff as to what it did after capturing the broadcaster's signal. This testimony was largely directed as to whether or not there was "processing", as required by the legislation in order to qualify for the tax deduction. The technical aspects were fully described by Mr. Saperstein and Mr. Bethel. They were illustrated in Exhibits 6 to 14.

I do not propose to recapitulate that evidence. It was not seriously contradicted by the defendant. The main dispute was whether or not the various steps done, and techniques used, were "processing", as that word is used in the legislation. Dr. Jull preferred the expression "conditioning". The plaintiff's witnesses, understandably, adopted the term "processing". My task is, unfortunately, not to decide which of the opposing professional views is, in the industry, and in the professions, the better one. It is to determine what the legislators meant by the word. I shall deal further with this point later.

I return to the first issue: Are the signals, delivered by the plaintiff to its subscribers, "goods"?

My answer is they are not.

Reference was made by both parties to other statutes dealing with "goods" and to judicial decisions based on those statutes.⁴ In my view not too much assistance is obtained from those sources. Lord Sumner put it this way in *The Noordam* (No.

³ Amplification and filtering are also done at the head-end itself.

⁴ See, for example: *Quebec Hydro-Electric Commission v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise* [1970] S.C.R. 30. It was there common ground that "electricity" was included in "goods" as used in the relevant provisions of the *Excise Tax Act*.

même du câble. Parmi les moyens employés à cet effet, il faut citer l'amplification et le filtrage, effectués à un degré assez avancé³.

^a J'ai jusqu'ici décrit les opérations générales d'une compagnie type de télévision par câble. Cette description est applicable à l'entreprise de la demanderesse.

^b Celle-ci a produit de nombreux documents relatifs à ses opérations postérieures à la capture des signaux d'émission. Cette déposition avait pour but de démontrer l'existence d'opérations de «transformation» requises par la loi pour donner droit à une déduction fiscale. M. Saperstein et M. Bethel ont pleinement décrit l'aspect technique de ces opérations, lesquelles sont expliquées à l'aide des pièces ^c 6 à 14.

^d Je ne me propose pas de résumer ici cette preuve. La défenderesse n'en a guère contesté la validité. Le principal litige consiste à déterminer si les différentes étapes suivies et les techniques appliquées constituent des opérations de «transformation» au sens de la loi. Dr Jull a plutôt employé ^e le mot [TRADUCTION] «conditionnement». Les témoins cités par la demanderesse ont adopté le terme de «transformation», et cela se comprend. Heureusement, je n'ai pas à dire laquelle de ces vues opposées, dans cette industrie et ces professions, est la meilleure. Ma tâche consiste à déterminer ce que le législateur a entendu par le mot ^f «transformation». Je continuerai cette analyse plus tard.

^g Je reviens au premier litige: les signaux livrés par la demanderesse à ses abonnés sont-ils des «marchandises»?

^h Je réponds par la négative.

Les deux parties se sont référées à d'autres lois traitant de «marchandises» et à des décisions judiciaires fondées sur ces lois⁴. A mon avis, ces opinions d'origine législative et jurisprudentielle n'apportent pas de solution ici. Lord Sumner a

³ L'amplification et le filtrage sont aussi faits au point de départ du système d'émission.

⁴ Voir par ex. *Commission hydroélectrique de Québec c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise* [1970] R.C.S. 30, où l'électricité était classée parmi les «marchandises» au sens des dispositions pertinentes de la *Loi sur la taxe d'accise*.

2).⁵ The question was whether some bearer bonds and coupons seized as prize during wartime were "goods" within the meaning of a certain Order in Council:

At first sight the word "goods" might seem to be an equally inappropriate description. It must, however, be observed that the word is of very general and quite indefinite import, and primarily derives its meaning from the context in which it is used. Their Lordships were referred to sundry statutes, in which the word is either defined or stated to include specified things. Of the latter kind the Naval Prize Act, 1864, was particularly relied on, for it brings within the term "goods" "all things subject to adjudication as prize." This does not advance matters. When, as in that Act, a word is extended by statute to include a named thing, the conclusion naturally is that in its ordinary sense the bare word would have been insufficient to include it. There is further no reason why the definition clause of the Naval Prize Act, 1864, should be treated as explanatory of the language of an Order in Council which makes no reference to it.

Their Lordships are of opinion that the cardinal consideration in interpreting the Order in Council is the character and scope of the Order itself. The content of the word "goods" differs greatly according to the context in which it is found and the instrument in which it occurs. In a will or in a policy of marine insurance, in the marriage service or in a schedule of railway rates, in the title of a probate action or in an enactment relating to the rights of an execution creditor, the word may sometimes be of the narrowest and sometimes of the widest scope. The question is what is its content here.

To my mind, "goods for sale" in section 125.1 is used in the common parlance of merchandise or wares, or to put it in legal jargon, tangible⁶ moveable property.

In the court below in the *Quebec Hydro-Electric Commission* litigation, Jackett P. (now C.J. of this Court) made these comments in respect of the difficulties of classifying electrical energy as goods:⁷

⁵ [1920] A.C. 904 at 908-909.

⁶ "The law of sale of goods only comprehends such things as are tangible": Fridman, *Sale of Goods in Canada* (1973) Carswell, p. 10.

⁷ *Dep. M.N.R. v. Quebec Hydro-Electric Commission* 68 DTC 5221 at 5223-5224. The Supreme Court of Canada allowed the appeal. Nevertheless, it is my view Jackett P.'s remarks are apt in this case.

ainsi présenté la question dans *Le Noordam* (n^o 2)⁵, où il s'agit de savoir si des obligations au porteur et des coupons saisis comme butins de guerre étaient des «marchandises» au sens d'une ordonnance en conseil:

[TRADUCTION] A première vue, le terme «marchandises» peut sembler une description impropre. Il faut, cependant, remarquer que ce mot a une signification très générale et indéfinie et qu'il tire son sens surtout de son contexte. Leurs Seigneuries se sont référées à différentes lois où ce mot est défini ou énoncé comme comprenant des choses spécifiques. On s'est en particulier fondé sur le Naval Prize Act de 1864 car il énonce, comme contenu du terme «marchandises», «toute chose soumise à l'adjudication pour un prix». Cette définition ne fait pas plus avancer la matière. Lorsque, comme ici, une loi définit un mot comme contenant certaines choses, on en conclut tout naturellement que dans son sens ordinaire, le mot employé seul n'inclut pas la chose en question. En outre, on ne voit pas pourquoi la clause de définition du Naval Prize Act de 1864 doit être considérée comme explicative de la terminologie employée dans une ordonnance en conseil qui n'en a pas fait mention.

Leurs Seigneuries sont d'avis que la considération la plus importante dans l'interprétation d'une ordonnance en conseil est la nature et le champ d'application de l'ordonnance même. Le contenu du mot «marchandises» varie dans une grande mesure suivant son contexte et suivant la nature de l'instrument juridique où il figure. Selon qu'il s'agit d'un testament ou d'une police d'assurance maritime, d'un avis de mariage ou d'un tarif de chemin de fer, du titre d'une action en homologation ou d'un texte législatif relatif aux droits d'un créancier pratiquant une saisie, le mot peut revêtir le sens le plus étroit ou le plus large. La question consiste à déterminer son contenu en l'espèce.

A mon avis, l'expression «articles destinés à la vente» est employée dans l'article 125.1 dans son sens ordinaire et désigne des marchandises ou produits, ou, pour employer la terminologie juridique, des biens meubles tangibles⁶.

Pour la Cour d'instance inférieure, dans le procès intéressant la *Commission hydroélectrique de Québec*, le président Jackett (à présent juge en chef de cette cour) a fait les commentaires suivants relativement à la difficulté de classer l'énergie électrique parmi les marchandises⁷:

⁵ [1920] A.C. 904, aux pages 908 et 909.

⁶ [TRADUCTION] «Le droit relatif à la vente des marchandises s'applique seulement à des choses tangibles», Fridman, *Sale of Goods in Canada* (1973) Carswell, page 10.

⁷ *Le sous-ministre du Revenu national c. Commission hydroélectrique de Québec* 68 DTC 5221, aux pages 5223 et 5224. La Cour suprême du Canada a accueilli l'appel. A mon avis, les remarques du président Jackett s'appliquent en l'espèce.

Before coming to the facts, it should be noted that, while section 30 imposes the tax in question on the sale price of "goods" in which context the word "goods" would appear to be used in the common sense of merchandise or wares (Which probably includes all moveable tangible property), it is common ground that the word "goods", both in section 30 and, what is more important from the respondent's point of view in this case, in paragraph (a) of Schedule V, must be construed as including "electricity" which, according to the *Shorter Oxford English Dictionary* (Third Edition), according to the view now current, is "a peculiar condition of the molecules of a body or of the ether surrounding them (According to the *Petit Larousse*, the word "électricité" is a "Nom donné à l'une des formes de l'énergie"), even though this "peculiar condition" could hardly be regarded as falling within any sense in which the word "goods" is ordinarily used in the English language. The reason why the parties are agreed on the view that the word "goods" in these provisions must be read as including "electricity" is that, by virtue of section 32(1), the tax imposed by section 30 does not apply to the sale or importation of the "articles" mentioned in Schedule III, and one of the "articles" mentioned in that schedule is "electricity" (see paragraph 3 of Part VI of Schedule III). The parties are in agreement that the reasoning in *Dominion Press, Limited v. Minister of Customs and Excise*, (1928) A.C. 340 [1 DTC 127], is applicable to constrain one to the conclusion that the word "goods" in the charging section (section 30) must be read as including all the things enumerated as "articles" in the schedule referred to in the exempting provision (section 32(1)) and that, therefore, the same word "goods", when used in another provision that is part of the same taxation scheme—i.e. Schedule V—must also be read as including "electricity". As the parties to this appeal are agreed upon this view, I adopt it for the purposes of this appeal, without expressing any opinion as to its soundness. It should be noted, however, that it is the fact that electricity has none of the ordinary characteristics of the tangible moveable property that is normally referred to by the words "article" and "goods" that gives rise to the special difficulties encountered in applying paragraph (a) of Schedule V to the problem raised by this appeal.

In my opinion, those observations apply with equal force to the information signals furnished to the plaintiff's subscribers here.

In *Benjamin's Sale of Goods*,⁸ the following comments are made in respect of electrical and other forms of energy:

⁸ The Common Law Library, Number 11 (1974 ed.) Sweet and Maxwell, para. 77 (p. 54). Reference was made by the plaintiff to *Maritime Electric Co. Ltd. v. M.N.R.* 65 DTC 282, a decision of J. O. Weldon, Q.C. of the Tax Appeal Board. In that case it was held that "electrical energy" was embraced within the term "goods" as used in then section 40A(2)(a) of the *Income Tax Act*. Section 40A(2)(a) was enacted in 1962 and repealed in 1964. In my view, the decision is distinguishable on its facts, and in principle. On a similar basis, I find *Great Lakes Power Company Ltd. v. North Canadian Enterprises Ltd.* [1972] 3 O.R. 770 (Vannini D.C.J.), distinguishable as well.

[TRADUCTION] Notons, avant d'examiner les faits, qu'alors que l'article 30 impose la taxe en question sur le prix de vente des «marchandises» dans un contexte où le terme «marchandises» est évidemment employé au sens habituel de marchandises ou articles (lesquels comprennent probablement tous biens meubles tangibles), les parties reconnaissent que le terme «marchandises», dans l'article 30 et, ce qui est plus important encore pour l'intimée en l'espèce, dans le paragraphe a) de l'annexe V, doit être interprété comme englobant l'«électricité», laquelle, suivant la définition du *Shorter Oxford English Dictionary* (3^e édition) et une interprétation prédominante, est «une condition spéciale de molécules d'un corps et de l'éther qui les entoure» (Selon le *Petit Larousse*, le terme «électricité» est un «Nom donné à l'une des formes de l'énergie»), même si cette «condition spéciale» peut difficilement être considérée comme correspondant à l'un quelconque des sens habituels du mot «marchandises» dans la langue anglaise. Les parties admettent que le terme «marchandises» dans ces dispositions doit être compris comme comprenant l'«électricité», parce qu'en vertu de l'article 32(1), la taxe imposée par l'article 30 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des «articles» mentionnés à l'annexe III et l'une des «articles» mentionnés dans ladite annexe est «électricité» (voir paragraphe 3, Partie VI, annexe III). Les parties admettent que le raisonnement suivi dans *Dominion Press, Limited c. Le ministre des douanes et de l'accise* (1928) A.C. 340 [1 DTC 127] est applicable, ce qui oblige à conclure que le terme «marchandises» dans ledit article 30 doit être interprété comme englobant toutes choses énumérées comme «articles» dans l'annexe à laquelle se réfèrent les dispositions d'exemption (article 32(1)) et qu'en conséquence, le même terme de «marchandises», employé dans d'autres dispositions du même système fiscal,—i.e. l'annexe V—doit aussi être interprété comme comprenant l'électricité. Comme les parties au présent appel sont d'accord sur ce point, j'adopte ce point de vue sans exprimer aucun avis sur sa valeur. Il faut remarquer, cependant, qu'en raison même du faite que l'électricité n'a aucune des caractéristiques habituelles des biens meubles tangibles auxquels se réfèrent ordinairement les termes «articles» et «marchandises», des difficultés spéciales surviennent dans l'application au problème posé par le présent appel du paragraphe a) de l'annexe V.

A mon avis, les observations ci-dessus s'appliquent avec la même vigueur aux signaux de renseignements fournis aux abonnés de la demanderesse en l'espèce.

Voici des commentaires faits dans *Benjamin's Sale of Goods*⁸ relativement à l'énergie électrique et d'autres formes d'énergie:

⁸ The Common Law Library, n° 11 (édit. 1974) Sweet et Maxwell, par. 77 (page 54). La demanderesse s'est référée à une décision rendue par J. O. Weldon, c.r., de la Commission de révision de l'impôt, dans *Maritime Electric Co. Ltd. c. M.R.N.* 65 DTC 282. Dans cet arrêt, il a été jugé que l'«énergie électrique» était comprise dans le terme «marchandises» employé dans l'article 40A(2)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* alors en vigueur. L'article 40A(2)a) a été édicté en 1962 et abrogé en 1964. A mon avis, cette décision ne s'appliquerait pas nécessairement ici, ni quant aux faits, ni quant au principe. Sur un fondement semblable, il faut noter aussi *Great Lakes Power Company Ltd. c. North Canadian Enterprises Ltd.* [1972] 3 O.R. 770 (J.C.A. Vannini).

77 **Electricity and other forms of energy.** There is no doubt that energy, whether in mechanical, electrical or other form, is capable of being bought and sold. It has been judicially referred to as a "thing" and an "article" and also as a "commodity," but there has been no decision whether it comes within the term "goods." In *Bentley Bros. v. Metcalfe & Co.* mechanical power from a shaft was supplied by a landlord to his tenant, who also rented the machine which it drove. It was held that since the power was consumed in the process, it was bought and not hired; and it was further held that there was an implied contractual obligation to supply power fit for the user's purpose.

There are clearly difficulties in attributing to energy all the legal qualities of a physical object. For instance, it cannot be possessed *per se*—it is capable of being kept or stored only by changing the physical or chemical state of other property which is itself the subject of possession.

I do not find it necessary to categorize, in any precise way, the transaction entered into between the plaintiff and its subscribers, other than to say it does not, as I see it, involve the sale of goods. It is more akin to a contract of services. It is, I think, sufficient to say it is a transaction other than a contract for the sale of goods.⁹

The foregoing disposes of the first two issues earlier set out.

I turn to the remaining issue: Has there been processing of goods? In view of my conclusions on the other matters, it is technically not necessary to express an opinion on this point. It is, I think, desirable (should this case proceed further), having in mind the extensive evidence led on this point, to set out my views. In doing so, I shall assume the information signals, delivered to subscribers, are goods.

I have much less difficulty in coming to a decision on this aspect. I am convinced the plaintiff's activities in capturing and delivering the signals fall within the ordinary reasonable sense of the expression "processing".

Dr. Jull, for the defendant, accepted amplification and filtering as, in the broad sense, signal processing acts. The evidence shows the plaintiff, in its operations, performs a good deal of those

⁹ See *Benjamin's Sale of Goods* (earlier cited), paras. 24, 25, 34, 39, 40, 70, 71, 72.

[TRADUCTION] 77 **Électricité et d'autres formes d'énergie.** L'énergie, qu'elle soit mécanique, électrique ou sous toute autre forme, peut être achetée et vendue. La jurisprudence l'a mentionnée comme une «chose» et un «article» et aussi une «denrée», mais aucune décision ne l'a classée parmi les «marchandises». Dans *Bentley Bros. c. Metcalfe & Co.*, l'énergie mécanique était fournie, grâce à l'emploi d'un arbre de transmission, par le locateur au locataire, et le premier donnait aussi en location au second la machine que faisait fonctionner cette énergie. On a soutenu que, comme l'énergie était consommée pendant le processus, elle était achetée et non louée, et qu'en outre, il y avait une obligation contractuelle implicite de fournir l'énergie convenable pour l'utilisation par le locataire.

Il est évidemment difficile d'attribuer à l'énergie toutes les caractéristiques juridiques d'un objet matériel. Ainsi, elle ne peut faire l'objet de possession *per se*, elle peut être gardée ou emmagasinée seulement à la condition de modifier l'état physique ou chimique d'autres caractéristiques qui font elles-mêmes l'objet de possession.

Il n'est pas nécessaire de ranger dans une catégorie juridique précise l'arrangement conclu entre la demanderesse et ses abonnés, sauf pour dire qu'à mon avis, il n'implique pas la vente des marchandises. Il s'agit plutôt d'un contrat de service. Il suffira de dire qu'il s'agit d'une transaction autre qu'un contrat de vente des marchandises⁹.

Nous avons ainsi résolu les deux premiers litiges.

Je vais examiner le troisième: y a-t-il eu transformation des marchandises? Tenant compte de mes conclusions sur d'autres matières du procès, je n'ai pas à exprimer un avis sur ce point. Au cas cependant où la matière devrait être examinée davantage, il est souhaitable que j'exprime mon point de vue, prenant en considération les nombreuses preuves y relatives. Pour ce faire, je prends pour acquis que les signaux de renseignements livrés aux abonnés sont des marchandises.

J'ai eu beaucoup moins de difficulté à rendre une décision sur cet aspect du problème. Je suis convaincu que les activités de la demanderesse quand elle capte des signaux et les livre aux abonnés, répondent bien au sens habituel et raisonnable du terme «transformation».

Pour le compte de la défenderesse, le Dr Jull a admis que l'amplification et le filtrage sont, dans un sens large, des actes de transformation des signaux. Les preuves produites montrent que la

⁹ Voir *Benjamin's Sale of Goods* (précité) par. 24, 25, 34, 39, 40, 70, 71, 72.

acts. Dr. Jull preferred to describe the other activities carried out as "conditioning". But he added this:

Any operation that you do to an electrical signal can be described as processing in the broad sense of the term, but in the normal sense of the term, signal processing—normally applies to much more sophisticated operations on the signal.

The legislators, to my mind, did not, when they used the word "processing" have in mind the more sophisticated operations envisaged by Dr. Jull. As I see it, the expression was used in the ordinary parlance of treating or preparing, putting into marketable form. The following decisions, as I see it, support that view:

*Federal Farms Ltd. v. M.N.R.*¹⁰, *W. G. Thompson & Sons Ltd. v. M.N.R.*¹¹ and *Admiral Steel Products Ltd. v. M.N.R.*¹²

I go now to two other matters. When this appeal against the assessment was filed, the plaintiff disputed the Minister's treatment of the costs of "drop cables." At trial, the term "drop costs" was used. The plaintiff disputed, as well, the Minister's method of computing interest.

Those two matters have, by agreement, been resolved.

The defendant concedes the plaintiff's manner of calculating the interest is the correct one.

In respect of the drop costs, the following was agreed:

We request that the 1974 appeal, to the extent it relates to the treatment of drop line connection costs, be allowed and the matter be referred back to the Minister of National Revenue for reassessment in terms whereby exterior costs, namely, those relating to drop lines connecting cablevision cables with single family dwellings or with the central meter or core areas of multiple occupancy buildings, such as apartments, which amount to 25% of total connection costs, be treated as outlays upon capital account and interior costs, being those relating to drop lines from the outside of single family dwellings or from the meter or core areas of multiple occupancy buildings to individual television sets in suites or otherwise, which amount to 75% of total connection costs, be allowed as expenses.

demanderesse, dans ses opérations, accomplit très souvent ces actes. Le Dr Jull a préféré qualifier les autres activités de [TRADUCTION] «conditionnement». Mais il a ajouté:

a [TRADUCTION] Toute opération accomplie sur des signaux électriques peut être décrite comme une transformation, au sens large de ce terme, mais, au sens habituel du mot, la transformation des signaux s'applique ordinairement à des opérations bien plus complexes.

b A mon avis, le législateur en employant le mot «transformation» ne pensait pas aux opérations plus complexes envisagées par le Dr Jull. Il l'a employé dans le sens habituel de traitement et préparation, mise en forme commerciale. Voici des décisions qui établissent ce point de vue:

*Federal Farms Ltd. c. M.R.N.*¹⁰, *W. G. Thompson & Sons Ltd. c. M.R.N.*¹¹ et *Admiral Steel Products Ltd. c. M.R.N.*¹²

d Je vais examiner maintenant deux autres matières. Au moment du dépôt du présent appel contre la cotisation, la demanderesse attaquait la manière dont le Ministre traite le coût des «câbles de chute». A l'audience, elle a parlé de «coûts de chute». Elle a également attaqué la manière dont le Ministre a calculé les intérêts.

Ces deux matières ont été résolues par accord.

f La défenderesse a admis la méthode de calcul des intérêts appliquée par la demanderesse.

En ce qui concerne les coûts de chute, les parties se sont mises d'accord sur ce qui suit:

g [TRADUCTION] Nous requérons l'accueil de l'appel de 1974, dans la mesure où il concerne le traitement de lignes de chute, et le renvoi de la matière devant le ministre du Revenu national pour établissement d'une nouvelle cotisation à condition que les coûts extérieurs, à savoir ceux relatifs aux lignes de chute reliant les câbles de télévision aux demeures à famille unique, au compteur central, ou à la partie centrale d'édifices à occupation multiple, tels que des appartements, et qui se montent à 25 p. 100 du total des coûts de raccordement, soient traités comme des dépenses de capital, et que les coûts intérieurs, à savoir ceux relatifs aux lignes de chute reliant l'extérieur des demeures à famille unique, le compteur central ou la partie principale des édifices à occupation multiple, aux appareils individuels de télévision dans les appartements ou autrement, et qui se montent à 75 p. 100 du total des coûts de raccordement, soient admis comme des dépenses.

¹⁰ [1966] Ex.C.R. 410 per Cattanach J. at 415-417.

¹¹ 66 DTC 291 (Tax Appeal Board).

¹² 66 DTC 174 (Tax Appeal Board).

¹⁰ [1966] R.C.É. 410, le juge Cattanach, aux pages 415 à 417.

¹¹ 66 DTC 291 (Commission d'appel de l'impôt).

¹² 66 DTC 174 (Commission d'appel de l'impôt).

The assessment will be referred back to the Minister for reassessment, as agreed, in respect of drop costs and interest.

The appeal, on the main issue, is dismissed.

The defendant is entitled to costs.

Ainsi qu'il a été convenu entre les parties, la cotisation sera renvoyée au Ministre qui établira une nouvelle cotisation en ce qui concerne le calcul des coûts de chute et des intérêts.

^a En ce qui concerne le litige principal, l'appel est rejeté.

La défenderesse a droit aux dépens.