

T-1687-77

T-1687-77

The Queen (Plaintiff)

v.

Robert B. Swingle (Defendant)

Trial Division, Collier J.—Vancouver, June 21 and August 12, 1977.

Income tax — Income Calculation — Deductions — Annual professional membership dues — Defendant member of learned societies to keep abreast of developments in his field — Whether or not dues paid these societies “necessary to maintain a professional status recognized by statute” — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 as amended, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 8(1)(i).

The defendant, a chemist employed as a manager of a laboratory, deducted annual dues of a number of learned societies that he belonged to in order to keep abreast with rapidly changing developments in his field. The Minister of National Revenue disallowed four such deductions claimed by the defendant. The nub of the dispute in this appeal from the Tax Review Board which allowed the deductions is whether the payment of these dues was “necessary to maintain a professional status recognized by statute.”

Held, the appeal is allowed. The defendant has not proved one essential matter, quite necessary before the main issue can be met. If he is considered a “chemist”, it has not been shown on the evidence that the professional status of a chemist is one “recognized by statute”, even though the defendant has “professional” status in his particular field. If the defendant is viewed merely as an “analyst”, the evidence does not indicate that an analyst has a “professional status recognized by statute.” The statutes referred to do not define “analyst” or describe the occupation in any way from which professional status can be inferred. The use of the term “professional” in subparagraph 8(1)(i) of the *Income Tax Act* seems to imply special skills, abilities or qualifications. The statutes relied on by the defendant are silent as to those matters. The defendant has not brought his claim clearly within the terms of this subparagraph.

Bond v. M.N.R. [1946] Ex.C.R. 577, considered. *Cooper v. M.N.R.* [1949] Ex.C.R. 275, considered. *Martel v. M.N.R.* [1970] Ex.C.R. 68, considered. *M.N.R. v. Montgomery* [1970] C.T.C. 115, considered. *Morley v. M.N.R.* [1949] Tax A.B.C. 81, considered. *Rutherford v. M.N.R.* [1946] C.T.C. 293, considered.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

W. A. Ruskin for plaintiff.
Craig C. Sturrock for defendant.

La Reine (Demanderesse)

c.

^a Robert B. Swingle (Défendeur)

Division de première instance, le juge Collier—Vancouver, le 21 juin et le 12 août 1977.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Cotisations annuelles de membre d'association professionnelle — Le défendeur, afin de se tenir au courant des progrès dans son domaine, est membre de sociétés savantes — Le paiement des cotisations versées à ces associations est-il «nécessaire pour la conservation d'un statut professionnel reconnu par la loi»? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148 dans sa forme modifiée, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 8(1)(i).

Le défendeur, un chimiste responsable de services de laboratoire, a réclamé à titre de déductions les cotisations annuelles versées à des sociétés savantes auxquelles il a adhéré afin de se tenir au courant des progrès réalisés dans son domaine. Le ministre du Revenu national a rejeté quatre déductions de cet ordre réclamées par le défendeur. L'essentiel de cet appel interjeté d'une décision de la Commission de révision de l'impôt qui a accueilli ces déductions, porte sur la question de savoir si le paiement de ces sommes était «nécessaire pour la conservation d'un statut professionnel reconnu par la loi».

Arrêt: l'appel est accueilli. Le défendeur a omis de faire la preuve d'un fait essentiel, ce qui doit être fait avant d'aborder la principale question en litige. Si le défendeur est considéré comme un «chimiste», alors la preuve n'a pas démontré que le statut professionnel d'un chimiste en est un «reconnu par la loi», malgré le fait que le défendeur détienne un statut «professionnel» dans son domaine particulier. Si l'on considère le défendeur simplement comme un «analyste», la preuve n'a pas établi qu'une telle personne possède un «statut professionnel reconnu par la loi». Les textes législatifs cités ne définissent pas le terme «analyste» et ne donnent pas de description de ce poste qui nous permettrait de conclure à l'existence d'un statut professionnel. Le terme «professionnel» du sous-alinéa 8(1)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* laisse entendre la possession de compétences ou d'aptitudes spéciales. Les textes législatifs sur lesquels le défendeur s'est fondé sont muets sur ces questions. Le défendeur n'a pas démontré que sa demande relève clairement de ce sous-alinéa.

Arrêt examiné: Bond c. M.R.N. [1946] R.C.É. 577. Arrêt examiné: *Cooper c. M.R.N.* [1949] R.C.É. 275. Arrêt examiné: *Martel c. M.R.N.* [1970] R.C.É. 69. Arrêt examiné: *M.R.N. c. Montgomery* [1970] C.T.C. 115. Arrêt examiné: *Morley c. M.R.N.* [1949] Tax A.B.C. 81. Arrêt examiné: *Rutherford c. M.R.N.* [1946] C.T.C. 293.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

W. A. Ruskin pour la demanderesse.
Craig C. Sturrock pour le défendeur.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

Birnie & Sturrock, Vancouver, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

COLLIER J.: This is an appeal by the plaintiff, through the Minister of National Revenue, from a decision of the Tax Review Board.

The defendant is a chemist. He holds a doctorate degree in applied science. He also has a post-doctorate degree. Since February 1, 1971, he has been employed in the Public Service of Canada. Until December 1973, he was with the Royal Canadian Mounted Police crime detection laboratory. He worked as a forensic chemist evaluating physical evidence for prosecutions contemplated or carried out.

He then went to the Department of Transport. Again his employment was in the field of chemistry and analysis. He was designated as an analyst pursuant to subsection 731(1) of the *Canada Shipping Act*, R.S.C. 1970, c. S-9. That was in the area of pollution and pollution prevention. Under the relevant legislation a certificate of an analyst is admissible in evidence in any prosecution and, in the absence of any evidence to the contrary, is proof of the statements contained in the certificate.

The defendant is presently manager of laboratory services (Pacific Region), Department of Fisheries and Environment, Environmental Protection Services. He has seventeen persons working under him. He is responsible for the quality of the work coming out of the laboratory.

He is, as well, a designated analyst pursuant to the *Northern Inland Waters Act*, R.S.C. 1970 (1st Supp.), c. 28, the *Arctic Waters Pollution Prevention Act*, R.S.C. 1970 (1st Supp.), c. 2, and the *Clean Air Act*, S.C. 1970-71-72, c. 47. He retains his designation as an analyst pursuant to the *Canada Shipping Act*. In his present employment he has prepared reports in regard to matters such as oil spills. He has, of course, issued certificates of analysis. They have similar evidentiary characteristics as those authorized by the *Canada Shipping*

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Birnie & Sturrock, Vancouver, pour le défendeur.

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

LE JUGE COLLIER: Appel est interjeté par la demanderesse, par la voie du ministre du Revenu national, d'une décision de la Commission de révision de l'impôt.

Le défendeur est un chimiste qui détient un doctorat en sciences appliquées et un diplôme post-doctoral. Depuis le 1^{er} février 1971, il est au service de la Fonction publique du Canada. Jusqu'en décembre 1973, il travaillait au laboratoire de la détection des crimes de la Gendarmerie royale du Canada. Il y travaillait en qualité de chimiste légal dont les fonctions étaient d'évaluer la preuve matérielle reliée à des poursuites envisagées ou intentées.

Il a ensuite travaillé au ministère des Transports. Là encore, ses fonctions relevaient du domaine de la chimie et de l'analyse. Il a été désigné analyste aux termes du paragraphe 731(1) de la *Loi sur la marine marchande du Canada*, S.R.C. 1970, c. S-9, dans le domaine de la pollution et de la prévention de la pollution. Aux termes de cette loi, le certificat d'un analyste est admissible en preuve dans toutes procédures et, en l'absence de toute preuve contraire, fait foi des déclarations qui y sont contenues.

Le défendeur est actuellement responsable des services de laboratoire (région du Pacifique), service de la protection de l'environnement, Pêches et Environnement Canada. Il dirige le travail de dix-sept employés et est responsable de la qualité du travail fait dans le laboratoire.

Il est également un analyste désigné conformément à la *Loi sur les eaux intérieures du Nord*, S.R.C. 1970 (1^{er} Supp.), c. 28, la *Loi sur la prévention de la pollution des eaux arctiques*, S.R.C. 1970 (1^{er} Supp.), c. 2, et la *Loi sur la lutte contre la pollution atmosphérique*, S.C. 1970-71-72, c. 47. Il conserve sa désignation d'analyste conformément à la *Loi sur la marine marchande du Canada*. Aux termes de son emploi actuel, il a rédigé des rapports sur des questions comme les déversements d'huile et a, bien entendu, délivré des

Act. Since his employment with the Public Service he has given and still gives expert evidence in courts. His educational and professional credentials have been accepted.

He, practically and realistically, has to keep up with most modern technical developments in chemistry. This is necessary in order to remain up to date in his present position as manager. It is equally necessary in order to make himself available for promotion, or for employment elsewhere, including the private sector.

In competitions in the Public Service, membership in so-called professional societies is considered a desirable qualification. This is perhaps even more so in the private sector.

All of the above facts were testified to by the defendant. His evidence was uncontradicted.

The appeal earlier referred to arises this way. The defendant to keep abreast of rapidly changing developments in chemistry, has taken membership in a reasonable selection of chemical and allied societies. These organizations publish learned journals. They provide valuable technical information and knowledge. The defendant has, himself, published papers in some of the journals.

He is a member of the Forensic Society. That is a well-known organization in the United Kingdom. Its members are chemists, and other professionals. He also belongs to and receives literature from the Chemical Society of Britain. The Royal Institute of Chemistry is amalgamated, in part, with that society. The United Kingdom *Food and Drugs Act, (1955)* requires a chemist giving evidence under that Act, to have membership in the Royal Institute. The defendant is a member as well of the American Chemical Society. Lastly, he has membership in the Canadian Institute of Chemistry.

All these organizations require payment of annual dues. In his 1974 tax return, the defendant claimed as deductions the sum of \$193.15. That amount was made up as follows:

certificats d'analyse. Ces certificats font preuve dans la même mesure que ceux autorisés par la *Loi sur la marine marchande du Canada*. Depuis son entrée en fonction au gouvernement fédéral, il a agi et agit encore à titre de témoin expert devant les tribunaux. Ses diplômes et son expérience ont été reconnus.

D'un point de vue pratique et réaliste, son poste de responsable exige qu'il soit au courant des plus récents progrès techniques dans le domaine de la chimie. Il doit également l'être afin d'être en mesure de solliciter une promotion ou un emploi ailleurs, y inclus le secteur privé.

Dans les concours mis sur pied par la Fonction publique, le fait d'être membre d'associations professionnelles constitue un critère très souhaitable. Cela est encore plus vrai dans le secteur privé.

Au cours de son témoignage, le défendeur a fait état de tous ces faits et n'a pas été contredit.

L'appel auquel j'ai fait allusion plus tôt découle des faits suivants. Le défendeur, afin de se tenir au courant de l'évolution dans le domaine de la chimie, a adhéré à un nombre choisi d'associations de chimie et autres de même nature. Ces organismes publient des revues spécialisées qui fournissent des renseignements techniques extrêmement utiles. De fait, le défendeur a publié des travaux dans quelques-unes de ces revues.

Le défendeur est membre de la Forensic Society, un organisme réputé au Royaume-Uni, dont les membres sont recrutés parmi les chimistes et autres professionnels. Il fait également partie de la Chemical Society of Britain dont il reçoit les publications. Le Royal Institute of Chemistry a été fusionné, en partie, à cette société. La *Food and Drugs Act, 1955* exige qu'un chimiste qui doit témoigner en vertu de cette loi soit membre du Royal Institute. Le défendeur est également membre de l'American Chemical Society. Finalement, il est membre de l'Institut de chimie du Canada.

Tous ces organismes exigent de leurs membres des cotisations annuelles. Dans sa déclaration d'impôt de 1974, le défendeur a réclamé à titre de déduction la somme de \$193.15 qui se calculait comme suit:

(a) The Professional Institute of the Public Service of Canada	\$ 72.00	(a) Institut professionnel de la Fonction publique du Canada	\$ 72.00
(b) The Forensic Society	15.00	(b) Forensic Society	15.00
(c) The American Chemical Society	51.00	(c) American Chemical Society	51.00
(d) The Chemical Society of Britain	20.70	(d) Chemical Society of Britain	20.70
(e) The Canadian Institute of Chemistry	34.45	(e) Institut de chimie du Canada	34.45
		Total	\$193.15
Total	\$193.15		

The Minister of National Revenue allowed the deduction of \$72 paid to the Professional Institute of the Public Service of Canada.¹ The balance of \$121.15 was disallowed. The assessment increased the defendant's tax liability by \$38.

The dispute as to the permissibility of the deductions arises from subparagraph 8(1)(i)(i) of the *Income Tax Act*.² For purposes of reference, I set out the whole of paragraph (i):

8. (1) In computing a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto:

(i) amounts paid by the taxpayer in the year as

(i) annual professional membership dues the payment of which was necessary to maintain a professional status recognized by statute,

(ii) office rent, or salary to an assistant or substitute, the payment of which by the officer or employee was required by the contract of employment,

(iii) the cost of supplies that were consumed directly in the performance of the duties of his office or employment and that the officer or employee was required by the contract of employment to supply and pay for,

(iv) annual dues to maintain membership in a trade union as defined

(A) by section 3 of the *Canada Labour Code*, or

(B) in any provincial statute providing for the investigation, conciliation or settlement of industrial disputes,

¹ I assume this was authorized by subparagraph 8(1)(i)(iv) *post*.

² R.S.C. 1952, c. 148, as amended up to and including 1974 (The so-called "new" Act). The equivalent in the "old" Act was subsection 11(10).

Le ministre du Revenu national a accueilli à titre de déduction la somme de \$72 versée à l'Institut professionnel de la Fonction publique du Canada.¹ La somme excédentaire de \$121.15 n'a pas été accordée. Cette cotisation a augmenté la dette fiscale du défendeur de \$38.

La contestation relative à l'admissibilité des déductions découle du sous-alinéa 8(1)i(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.² Pour des fins de référence, je citerai l'alinéa i) intégralement:

8. (1) Lors du calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, peuvent être déduits ceux des éléments suivants qui se rapportent entièrement à cette source de revenus, ou la partie des éléments suivants qui peut raisonnablement être considérée comme s'y rapportant:

i) les sommes payées par le contribuable dans l'année à titre de

(i) cotisations annuelles de membre d'association professionnelle, dont le paiement était nécessaire pour la conservation d'un statut professionnel reconnu par la loi,

(ii) loyer de bureau ou salaire d'un adjoint ou remplaçant, que le contrat d'emploi du cadre ou de l'employé l'obligeait à payer,

(iii) coût de fournitures qui ont été consommées directement dans l'accomplissement des fonctions de la charge ou de l'emploi et que le contrat d'emploi du cadre ou de l'employé l'obligeait à fournir et payer,

(iv) cotisations annuelles requises pour demeurer membre d'un syndicat ouvrier, selon la définition qu'en donne

(A) l'article 3 du *Code canadien du travail*, ou

(B) toute loi provinciale relative aux enquêtes, à la conciliation ou au règlement des différends du travail,

¹ Je présume que cette déduction a été accordée conformément au sous-alinéa 8(1)i(iv) ci-après cité.

² S.R.C. 1952, c. 148, dans sa forme modifiée jusqu'en 1974 inclusivement (la «nouvelle» loi). La disposition correspondante de l'«ancienne» loi était le paragraphe 11(10).

or to maintain membership in an association of public servants the primary object of which is to promote the improvement of the members' conditions of employment or work, and

(v) annual dues that were, pursuant to the provisions of a collective agreement, retained by his employer from his remuneration and paid to a trade union or association designated in subparagraph (iv) of which the taxpayer was not a member,

to the extent that he has not been reimbursed, and is not entitled to be reimbursed in respect thereof;

It is common ground that the payments made by the defendant to the four organizations are "annual professional membership dues". The plaintiff concedes the defendant is a "professional", in the sense he is qualified and skilled in the general field of chemistry. The nub of the dispute is whether the payment of the amounts was "necessary to maintain a professional status recognized by statute". The Tax Review Board found the payments were allowable deductions. The Minister now appeals that judgment to this Court.

Some legislative and legal history is, in considering subparagraph 8(1)(i)(i), appropriate.

The *Income War Tax Act*³ had no counterpart to 8(1)(i)(i). But several decisions dealt with the deductibility, under that legislation, of annual dues paid by employees in respect of the carrying on of their employment.

*Bond v. M.N.R.*⁴ is the leading authority. The taxpayer was a salaried employee of the City of Winnipeg. He was by profession a lawyer. He performed legal duties for his employer. He was a member of the governing body for lawyers in Manitoba. He paid annual dues to that organization. He could not legally practise as a lawyer without maintaining membership in the Law Society and paying those annual dues. He sought to deduct them, as an expense, from income. Thorson P. held the dues to be a permissible deduction. I set out the essential portions of the Court's reasons at pages 581-582:

ou pour demeurer membre d'une association de fonctionnaires dont le principal objet est de favoriser l'amélioration des conditions d'emploi ou de travail des membres, et

(v) cotisations annuelles qui ont été, conformément aux dispositions d'une convention collective, retenues par son employeur sur sa rémunération et versées à un syndicat ouvrier ou à une association visée au sous-alinéa (iv), dont le contribuable n'était pas membre,

dans la mesure où ce contribuable n'a pas été remboursé, et n'a pas le droit de l'être à cet égard;

Il est reconnu que les sommes payées par le défendeur aux quatre associations constituent des «cotisations annuelles de membre d'association professionnelle». La demanderesse admet que le défendeur est un «professionnel», c'est-à-dire une personne qualifiée et compétente dans le domaine général de la chimie. L'essentiel du litige porte sur la question de savoir si le paiement de ces sommes était «nécessaire pour la conservation d'un statut professionnel reconnu par la loi». La Commission de révision de l'impôt a conclu que ces sommes pouvaient être déduites. Le Ministre interjette donc appel de cette décision devant la présente cour.

Il convient de relater les antécédents législatifs et judiciaires du sous-alinéa 8(1)(i)(i).

La *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*³ ne contenait aucune disposition équivalente au sous-alinéa 8(1)(i)(i). Mais plusieurs décisions ont traité de la question de savoir si des cotisations annuelles versées par des employés relativement à leur emploi étaient déductibles au titre de cette loi.

L'arrêt *Bond c. M.R.N.*⁴ fait jurisprudence en la matière. Le contribuable était un employé de la ville de Winnipeg. Il était avocat et exerçait, à ce titre, des fonctions juridiques pour le compte de son employeur. Il était membre de l'association regroupant les avocats du Manitoba et payait à ce titre une cotisation annuelle. Il ne pouvait pas pratiquer légalement en qualité d'avocat sans être membre du Barreau et sans payer cette cotisation annuelle. Il a demandé que soit déduite de son revenu, à titre de dépense, cette cotisation. Le président Thorson a jugé que cette déduction était permise. Je cite les extraits essentiels des motifs de la Cour aux pages 581-582:

³ R.S.C. 1927, c. 97 and amendments.

⁴ [1946] Ex.C.R. 577.

³ S.R.C. 1927, c. 97 et ses modifications.

⁴ [1946] R.C.É. 577.

Two lines of argument were laid out by counsel for the respondent in support of the disallowance of the deduction. One was that it was excluded under section 6(a) of the Income War Tax Act which provides:

6. In computing the amount of the profits or gains to be assessed, a deduction shall not be allowed in respect of

(a) disbursements or expenses not wholly, exclusively and necessarily laid out or expended for the purpose of earning the income;

Counsel admitted frankly that the appellant could not continue to be Counsel for the City of Winnipeg without continuing to be a member of the Law Society of Manitoba and had to pay the annual fees and special assessment sought to be deducted in order to retain such membership but contended, nevertheless, that this disbursement was not wholly, exclusively and necessarily laid out by the appellant for the purpose of earning the income in that it was made only for the purpose of retaining his professional qualification so that he could earn the income but was not made for the purpose of earning it. The disbursement was said to be related to the maintenance of the professional qualification but not to the earning of the income. It was admitted by counsel that while the taxing authority has not allowed the deduction of Law Society annual fees in the case of practising lawyers in receipt of a salary of a fixed amount it has allowed such deduction in the case of those whose remuneration is by way of fees. It is obvious, of course, that if the contention put forward by counsel is sound then the deduction is no more justifiable in the one case than in the other, for the same argument would apply to both; the deduction is permissible either in both cases or in neither. Moreover, in as much as the fees paid by the appellant were annual practising fees, it would also seem to follow that all similar fees, such as annual licence fees, would have to be disallowed as deductions on the ground that they were paid to entitle the taxpayer to do business but not for the purpose of earning the income.

Pages 585-586:

Section 6(a) is an excluding section. It prohibits the deduction of disbursements or expenses "not wholly, exclusively and necessarily laid out or expended for the purpose of earning the income". Can it reasonably be said that the amount paid by the appellant to the Law Society falls within the exclusions of the section? I do not think so. The appellant had to pay this amount in 1943 in order to be entitled to practise law in that year. It was an annual practising fee. If he did not pay it he would be suspended and then struck off the rolls. Any attempt on his part thereafter to perform his duties would be contrary to law and constitute an offence for which he would be subject to a penalty and also to an injunction preventing him from continuing his attempt at practice. The payment of the amount was, therefore, necessary to the lawful and continuous performance of his duties and the earning of the income. Moreover, I think it was inherent in the contractual relationship between the appellant and the City of Winnipeg that he should continue to be a lawyer in good standing since his duties could not be performed without such standing. The maintenance of good standing was essential to the valid performance of his contract without which he could not earn the income. In my view, he

[TRANSLATION] L'avocat de l'intimé a invoqué deux arguments à l'appui du rejet de la déduction. L'un d'eux voulait que la déduction soit exclue en vertu de l'article 6(a) de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, qui prévoit que:

6. Dans le calcul de la somme des profits ou gains à imposer, il ne doit pas être accordé de déduction en ce qui concerne

a) les déboursés ou dépenses qui ne sont pas totalement, exclusivement et nécessairement faites en vue de la production du revenu;

L'avocat a admis franchement que l'appelant ne pouvait continuer à exercer ses fonctions d'avocat de la ville de Winnipeg sans être membre du Barreau du Manitoba et devait, pour ce, payer la cotisation annuelle et la cotisation spéciale qu'il cherchait à déduire afin de demeurer membre de l'association mais a allégué, toutefois, que ce déboursé n'était pas totalement, exclusivement et nécessairement fait par l'appelant en vue de la production du revenu puisqu'il n'a été fait que dans le but de conserver son statut professionnel en vue de gagner du revenu. Le déboursé, a-t-on allégué, est lié à la conservation du statut professionnel et ne vise donc pas à gagner un revenu. L'avocat a admis que malgré le refus du fisc d'accorder une déduction en ce qui concerne la cotisation annuelle au Barreau dans le cas d'avocats en exercice qui reçoivent un salaire ou un montant fixe, il a par ailleurs accordé une telle déduction dans le cas de ceux dont la rémunération se fait par voie d'honoraires. Il est évident, bien entendu, que si la prétention de l'avocat est bien fondée, alors la déduction n'est pas plus justifiée dans un cas que dans l'autre, puisque le même argument peut s'appliquer aux deux; la déduction est autorisée dans les deux cas ou n'est absolument pas autorisée. De plus, si la cotisation payée par l'appelant correspondait à une cotisation annuelle en vue de l'exercice de sa profession, il s'ensuivrait que des déductions touchant toutes les cotisations semblables, telles les cotisations annuelles pour l'obtention d'un permis, ne seraient pas accordées pour le motif qu'elles ont été payées en vue de donner le droit au contribuable de poursuivre ses activités et non de gagner du revenu.

Pages 585-586:

[TRANSLATION] L'article 6(a) interdit la déduction de déboursés ou dépenses «qui ne sont pas totalement, exclusivement et nécessairement faites en vue de la production du revenu». Peut-on raisonnablement affirmer que le montant payé par l'appelant au Barreau tombe dans le cadre des exclusions de cet article? Je ne le crois pas. L'appelant a dû payer cette somme en 1943 afin d'exercer sa profession au cours de cette année. Il s'agissait d'une cotisation annuelle en vue de l'exercice de sa profession. Si cette cotisation n'était pas versée, il risquait d'être suspendu et ensuite rayé du tableau de l'ordre. Toute tentative ultérieure de sa part visant à exercer ses fonctions serait contraire à la loi et constituerait une infraction le rendant passible d'une sanction et également d'une injonction lui interdisant de poursuivre l'exercice de sa profession. Il était donc nécessaire qu'il paie cette cotisation en vue d'exercer ses fonctions d'une façon légale et continue et de gagner un revenu. De plus, j'estime qu'une des conditions inhérentes au contrat existant entre l'appelant et la ville de Winnipeg était qu'il soit membre du Barreau afin d'exécuter valablement son contrat sans lequel il ne pouvait gagner un revenu. A mon avis, il était tenu de payer la cotisation pour gagner un revenu et ne pouvait

had to pay the fees to earn the income and could not do so without paying them. The expenditure was an annual one which he could not escape but had to make. It constituted a working expense as part of the process of earning the income. Likewise, it was clearly made for the purpose of enabling him to carry on his duties and earn the income. That it was necessarily made for such purpose is quite clear, and there is nothing to indicate that it was made otherwise than wholly and exclusively for such purpose. In my view, the payment by a practising lawyer to his law society of his annual practising fees or an obligatory annual assessment is not a disbursement or expense "not wholly, exclusively and necessarily laid out or expended for the purpose of earning the income" and is not excluded as a deduction from his remuneration by section 6(a) of the Act. Moreover, it meets the test of deductibility of expense laid down in the cases referred to. The appellant is, therefore, entitled to a deduction of the amount claimed by him unless he is excluded therefrom for some other reason such as the one advanced by counsel for the appellant.

Page 586:

It was contended that since the appellant had a salary of a fixed amount there could be no deduction of any expenses from it, and that the amount of the income being fixed it was of itself "net" income and, therefore, taxable income. I have already referred to the admission made by counsel that the department has allowed the deduction of the annual fees paid by practising lawyers to their law societies where their remuneration is by way of fees, but has not allowed any such deduction where it is by way of fixed salary. I am unable to see any justification in principle for any such discrimination of treatment, and it ought not to be approved by the Court unless the law clearly so demands.

Page 589:

In my view, it is clear that what is to be taxed is the annual "net" profit or gain or gratuity, regardless of whether the profit or gain or gratuity is "ascertained" as being one kind of income or "unascertained" as being a different kind. Such an interpretation is a sound grammatical one; it also removes the unfair discrimination of the present departmental practice. In my judgment, an income is not necessarily net annual profit or gain or gratuity and, therefore, taxable income merely because it is a salary of a fixed amount, and there is nothing in the Income War Tax Act that excludes the deduction of proper disbursements or expenses from such fixed amount in order to determine the amount thereof that is taxable.

A similar conclusion was reached in *Rutherford v. M.N.R.*⁵ The taxpayer there was a lawyer employed by a provincial government as legislative counsel. Thorson P. found there was no distinction

gagner de revenu sans verser ladite cotisation. Il ne pouvait échapper à cette dépense annuelle: il y était tenu. Elle constituait une dépense découlant de son travail et faisant partie du processus visant à gagner un revenu. De même, cette dépense a été clairement engagée en vue de lui permettre de remplir ses obligations et de gagner un revenu. Il est très clair que cette dépense a été nécessairement engagée dans ce but et rien n'indique qu'elle a été faite autrement qu'entièrement et exclusivement dans un tel but. A mon avis, le paiement, par un avocat en exercice, de sa cotisation annuelle au Barreau ou d'une cotisation annuelle obligatoire ne constitue pas des déboursés ou des dépenses «qui ne sont pas totalement, exclusivement et nécessairement faites en vue de la production du revenu» et n'est pas exclu, comme déduction, de sa rémunération, aux termes de l'article 6a) de la Loi. De plus, ce paiement satisfait au critère relatif à la déduction de dépenses, établi dans les décisions auxquelles j'ai fait référence. Par conséquent, l'appellant a droit à la déduction de la somme qu'il réclame à moins d'y être exclu pour un autre motif tel que celui présenté par son avocat.

Page 586:

[TRADUCTION] Il a été allégué que, puisque l'appellant gagnait un salaire fixe, aucune dépense ne pouvait en être déduite et puisque le revenu se traduisait par un montant fixe, il constituait un revenu «net» et par conséquent imposable. J'ai déjà fait allusion à la reconnaissance par l'avocat du fait que le Ministère avait accordé la déduction de cotisations annuelles versées par des avocats en exercice à leur association lorsque leur rémunération se fait par voie d'honoraires, mais qu'il n'a pas accordé une telle déduction lorsque cette rémunération était versée sous forme de salaire fixe. Je ne vois aucun motif justifiant en principe une telle discrimination et la Cour ne devrait pas ratifier une telle conduite à moins d'y être tenue par la loi.

Page 589:

[TRADUCTION] A mon avis, il est clair que ce qui doit faire l'objet de l'imposition est le profit ou gain ou gratification annuel «net», nonobstant le fait que ce profit ou gain ou gratification soit «défini» en termes de revenu provenant d'une catégorie déterminée ou «indéfini» en termes de revenu provenant d'une autre catégorie. C'est là une interprétation littérale valide; de plus, elle fait disparaître la discrimination injuste qui se reflète dans la pratique actuellement en vigueur au Ministère. Selon moi, un revenu ne constitue pas nécessairement un profit ou gain ou gratification annuel net et, par conséquent, un revenu imposable, du simple fait qu'il s'agit d'un salaire fixe et rien dans la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu n'exclut la déduction, d'un tel salaire fixe, de déboursés ou dépenses appropriées en vue de déterminer quelle en est la partie imposable.

Le tribunal est parvenu à une conclusion semblable dans *Rutherford c. M.R.N.*⁵ Dans cette affaire, le contribuable était un avocat au service du gouvernement provincial à titre de conseiller

⁵ [1946] C.T.C. 293.

⁵ [1946] C.T.C. 293.

in principle between his status and that of the taxpayer in the *Bond* case.

*Cooper v. M.N.R.*⁶ followed the reasoning of the *Bond* decision. Cooper was a salaried motion picture projectionist. He sought to deduct annual dues paid to his trade union. He had to be a union member in order to be employed as a projectionist. The Court held the dues were permissible deductions.

As I see it, the effect of the three decisions referred to was this.⁷ Where a taxpayer's income was derived from an office or employment, he could deduct dues he was required to pay in order to exercise the very right to carry on his profession or calling, and thus earn salary or remuneration.

Then, effective 1949, came *The Income Tax Act*.⁸ There were, as well, some relevant amendments (applicable to the 1949 taxation year) to the *Income War Tax Act*.

Section 5 of the 1948 statute provided that income from an office or employment was the salary, wages or other remuneration received (plus certain other benefits or allowances) minus certain deductions permitted by particular sections of the statute

... but without any other deductions whatsoever.

The relevant part of the amendment to the *Income War Tax Act*, S.C. 1948, c. 53, s. 3 was as follows:

(6) In computing the income from an office or employment, no amount is deductible for a disbursement or expense laid out for the purpose of earning the income. ...

⁶ [1949] Ex.C.R. 275.

⁷ In *Morley v. M.N.R.* [1949] Tax A.B.C. 81 the taxpayer was a salaried County Court Judge. He sought to deduct, under the *Income War Tax Act*, certain expenses. One was for a membership fee in a County Judge's Association and a library fee paid by him to the local Law Association. The Board ruled against him. It held the expenses incurred were not in the nature of a necessity. The *Bond* case was, rightly in my view, distinguished.

⁸ S.C. 1948, c. 52. This statute and its amendments were carried into the 1952 Revision as c. 148, now commonly referred to as the "old" Act.

législatif. Le président Thorson a conclu qu'en principe, la situation de cet avocat ne se distinguait pas de celle du contribuable dans l'affaire *Bond*.

L'arrêt *Cooper c. M.R.N.*⁶ reprend le raisonnement de l'affaire *Bond*. Cooper était un opérateur-projectionniste à salaire. Il a demandé la déduction de sa cotisation annuelle versée à son syndicat. Il devait faire partie du syndicat afin d'être employé à titre de projectionniste. La Cour a jugé que sa cotisation pouvait être déduite.

Comme je le conçois, l'effet de ces trois décisions se résume comme suit.⁷ Lorsque le revenu d'un contribuable provient d'une charge ou d'un emploi, il peut déduire les cotisations qu'il est tenu de payer en vue d'exercer sa profession ou son occupation, et par conséquent, gagner un salaire ou être rémunéré.

La *Loi de l'impôt sur le revenu*⁸ est ensuite entrée en vigueur, soit en 1949. De même, quelques modifications pertinentes (applicables à l'année d'imposition 1949) ont été apportées à la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*.

L'article 5 de la Loi de 1948 prévoyait que le revenu provenant d'une charge ou d'un emploi était le traitement, salaire et autre rémunération touchés par le contribuable (plus certaines autres prestations ou allocations) moins certaines déductions permises par des dispositions précises de la loi

... mais sans autre déduction de quelque nature que ce soit.

La partie pertinente de la modification à la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.C. 1948, c. 53, art. 3, était libellée comme suit:

(6) Dans le calcul du revenu provenant d'une charge ou d'un emploi, il ne peut être déduit aucun montant à l'égard d'un déboursé ou d'une dépense effectuée en vue de gagner le revenu. ...

⁶ [1949] R.C.É. 275.

⁷ Dans l'affaire *Morley c. M.R.N.* [1949] Tax A.B.C. 81, le contribuable était un juge salarié d'une cour de comté. Il a demandé que soient déduites certaines dépenses aux termes de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. L'une de ces dépenses était faite à titre de cotisation comme membre de l'Association des juges de comté et l'autre était versée à l'Association locale de droit à titre de droits de bibliothèque. La Commission l'a débouté de son action. Elle a jugé que les dépenses engagées n'étaient pas nécessaires. La Commission a, à bon droit il me semble, fait la distinction entre cette affaire et l'affaire *Bond*.

⁸ S.C. 1948, c. 52. Cette loi et ses modifications ont été insérées dans la révision de 1952 sous le c. 148, maintenant appelée l'«ancienne» loi.

There was no change in the applicable provisions of the 1948 legislation until 1951. In my view, Parliament had, for those years, taken away the right to deduct the *Bond*, *Rutherford*, and *Cooper*-type expenses.

The predecessor of present subparagraph 8(1)(i)(i) appeared in 1951. It became subsection 11(10) of the old Act:⁹

11. . . .

(10) Notwithstanding paragraphs (a) and (h) of subsection (1) of section 12, the following amounts may, if paid by a taxpayer in a taxation year, be deducted in computing his income from an office or employment for the year

(a) annual professional membership dues the payment of which was necessary to maintain a professional status recognized by statute that he was required by his contract of employment to maintain,

(b) office rent, or salary to an assistant or substitute, the payment of which by the officer or employee was required by the contract of employment,

(c) the cost of supplies that were consumed directly in the performance of the duties of his office or employment and that the officer or employee was required by the contract of employment to supply and pay for, and

(d) annual dues to maintain membership in a trade union as defined

(i) by paragraph (r) of subsection (1) of section 2 of *The Industrial Relations and Disputes Investigation Act*, or

(ii) in any provincial statute providing for the investigation, conciliation or settlement of industrial disputes,

or to maintain membership in an association of public servants the primary object of which is to promote the improvement of the members' conditions of employment or work,

to the extent that he has not been reimbursed, and is not entitled to be reimbursed in respect thereof.¹⁰

At the same time, section 5 (dealing with income from employment) was amended (in part) as follows:

minus the deductions permitted by paragraphs (g), (j) and (o) of subsection (1) of section 11 and by subsections (5) to (11), inclusive, of section 11 but without any other deductions whatsoever.

⁹ S.C. 1951, c. 51, subs. 3(3).

¹⁰ The editors of the *Canada Tax Service*, at p. 11-1002, expressed the view that section 11(10)(a) "was enacted to give statutory recognition to the position taken by Thorson P. in . . . [*Bond* and *Rutherford*]." An identical statement appears in the new edition of the same service. (See p. 8-452.) In my opinion, it is at least arguable that Parliament may have intended to go beyond the *Bond* position. Certainly, paragraph (d) appears to go further than the *Cooper* case.

Ces dispositions de la Loi de 1948 n'ont pas été modifiées jusqu'en 1951. A mon avis, le Parlement avait eu l'intention d'enlever, pour ces années, le droit au contribuable de déduire des dépenses de la nature de celles exposées dans les affaires *Bond*, *Rutherford*, et *Cooper*.

L'ancêtre de l'actuel sous-alinéa 8(1)(i)(i) est apparu en 1951. Il est devenu le paragraphe 11(10) de l'ancienne loi:⁹

11. . . .

(10) Par dérogation aux alinéas a) et h) du paragraphe premier de l'article douze, les montants suivants, s'ils ont été payés par un contribuable dans une année d'imposition, peuvent être déduits dans le calcul de son revenu provenant d'une charge ou emploi pour l'année:

a) les cotisations annuelles de membre de société professionnelle, dont le paiement était nécessaire afin de conserver un statut professionnel reconnu par la loi que son contrat d'emploi l'obligeait à maintenir,

b) le loyer de bureau ou le salaire d'un adjoint ou remplaçant, que le contrat d'emploi du fonctionnaire ou de l'employé l'obligeait à payer,

c) le coût de fournitures qui ont été consommées directement dans l'exécution des fonctions de sa charge ou emploi et que le contrat d'emploi du fonctionnaire ou de l'employé l'obligeait à procurer et payer,

d) les cotisations annuelles requises pour demeurer membre d'un syndicat ouvrier, selon la définition qu'en donne

(i) l'alinéa r) du paragraphe premier de l'article deux de la *Loi sur les relations industrielles et sur les enquêtes visant les différends du travail*, ou

(ii) toute loi provinciale relative aux enquêtes, à la conciliation ou au règlement des différends du travail,

ou pour demeurer membre d'une association de fonctionnaires publics, dont le principal objet est de favoriser l'amélioration des conditions d'emploi ou de travail des membres,

dans la mesure où ce contribuable n'a pas été remboursé, et n'a pas le droit de l'être, à cet égard.¹⁰

Au même moment, l'article 5 (qui traitait du revenu provenant d'un emploi) a été modifié (en partie) comme suit:

moins les déductions permises par les alinéas g), j) et o) du paragraphe premier de l'article onze et par les paragraphes cinq à onze, inclusivement, de l'article onze, mais sans autre déduction de quelque nature que ce soit.

⁹ S.C. 1951, c. 51, par. 3(3).

¹⁰ Les éditeurs du *Canada Tax Service*, à la page 11-1002, ont déclaré que l'article 11(10)(a) [TRADUCTION] «a été adopté en vue de donner à la thèse du président Thorson dans . . . [*Bond* et *Rutherford*] un fondement législatif». La même déclaration apparaît dans la nouvelle édition de cette même publication. (Voir p. 8-452.) Le fait que le Parlement ait pu avoir l'intention d'aller au-delà de la thèse soutenue dans l'affaire *Bond* me paraît, à tout le moins, défendable. L'alinéa d) semble très certainement aller au-delà de l'affaire *Cooper*.

In 1952, paragraph (e) was added to subsection 11(10):¹¹

(e) annual dues that were, pursuant to the provisions of a collective agreement, retained by his employer from his remuneration and paid to a trade union or association designated in paragraph (d) of which the taxpayer was not a member,

At that point in time, subsection 11(10) was identical to present subparagraph 8(1)(i)(i), except in two aspects. One is immaterial. The reference to the *Industrial Relations and Disputes Investigation Act* has been changed to the *Canada Labour Code*. The other difference is, in my view, of some significance.

In 1957, the words at the end of paragraph 11(10)(a):

... that he was required by his contract of employment to maintain,

were deleted.¹² It is implicit in the *Bond* case that it was a requirement of the taxpayer's employment that he pay the annual dues. Otherwise, he could not render the services required under his contract.

I turn now to the case before me. Counsel for the plaintiff contends that even if the defendant has a professional status recognized by statute, the payment of the dues in question was not necessary to maintain that status. The defendant, it is said, retains his professional status as a chemist or analyst whether he pays annual dues to these societies, or not; his legal right to carry on his profession is not dependent on belonging to any of them. *M.N.R. v. Montgomery*¹³ was relied on. The taxpayer, in addition to being a self-employed practising lawyer, was an officer in the RCNR. He sought, unsuccessfully, to deduct wardroom dues. The essence of the reasons of Kerr J. is at pages 120-121:

¹¹ S.C. 1952, c. 29, subs. 3(2).

¹² S.C. 1957, c. 29, subs. 4(5).

¹³ [1970] C.T.C. 115. At about the same time the *Montgomery* case was decided, the reasons in *Martel v. M.N.R.* [1970] Ex.C.R. 68 were released. That taxpayer was a judge of a Superior Court. It appears the main point in the case was whether certain compensation made to him was "income". But in addition, the taxpayer sought to deduct, among other things, annual subscriptions to legal reviews and law reports, as well as dues paid to the Canadian Bar Association. Apparently, the Department of National Revenue allowed the latter. The other

En 1952, l'alinéa e) a été ajouté au paragraphe 11(10):¹¹

e) les cotisations annuelles qui ont été, conformément aux dispositions d'une convention collective, retenues par son employeur sur sa rémunération et versées à un syndicat ouvrier ou association désigné à l'alinéa d) dont le contribuable n'était pas membre,

A cette période, le paragraphe 11(10) était identique au présent sous-alinéa 8(1)(i)(i) à l'exception de deux points dont l'un n'est pas pertinent. La référence à la *Loi sur les relations industrielles et sur les enquêtes visant les différends du travail* a été remplacée par le *Code canadien du travail*. L'autre différence est, à mon avis, plus importante.

En 1957, les mots à la fin de l'alinéa 11(10)a):

... que son contrat d'emploi l'obligeait à maintenir,

ont été supprimés.¹² Il était implicitement reconnu dans l'affaire *Bond* que l'emploi du contribuable exigeait qu'il paie une cotisation annuelle, sinon il ne pouvait remplir les obligations prévues à son contrat.

Je passe maintenant à l'affaire en l'espèce. L'avocat de la demanderesse allègue que même si le défendeur a un statut professionnel reconnu par la loi, il n'était pas tenu de payer la cotisation en cause afin de conserver ce statut. Le défendeur, a-t-on déclaré, conserve son statut professionnel de chimiste ou analyste qu'il verse ou non aux organismes cités des cotisations annuelles; le droit d'exercer sa profession n'est pas déterminé par son adhésion à l'un ou l'autre de ces organismes. L'avocat de la demanderesse a invoqué *M.R.N. c. Montgomery*¹³. Le contribuable, en plus d'être un avocat en exercice à son propre compte, était un officier de la RMRC. Il a réclamé la déduction des cotisations versées au carré des officiers mais n'a pas eu gain de cause. L'essentiel des motifs du juge Kerr se retrouve aux pages 120 et 121:

¹¹ S.C. 1952, c. 29, par. 3(2).

¹² S.C. 1957, c. 29, par. 4(5).

¹³ [1970] C.T.C. 115. Au moment où la décision *Montgomery* a été rendue, les motifs de la décision *Martel c. M.R.N.* [1970] R.C.É. 69 ont été rendus publics. Le contribuable en question était un juge d'une cour supérieure. La principale question en litige consistait à savoir si une certaine indemnité versée au contribuable constituait un «revenu». Mais en outre, le contribuable demandait que soit déduit, entre autres choses, le coût de ses abonnements annuels à des revues légales et recueils de jurisprudence de même que sa cotisation versée à

Counsel for the appellant submitted that a lawyer, for example, who is carrying on a general practice, does not need Section 11(10)(a) in order to deduct his Barristers Society's dues, for such dues may be deducted as a business expense of carrying on his practice; but that the lawyer who is employed and receives a salary under a contract of employment requires Section 11(10)(a) in order to deduct such dues, which are dues that each of the lawyers must pay in order to maintain his membership in the Society and the right to practise which goes with such membership.

I am satisfied that as an officer in the RCNR the respondent is a person with a "profession", that the status of an officer in the RCNR is a professional status recognized by statute, i.e. the *National Defence Act*, that the wardroom mess of H.M.C.S. Tecumseh is composed of RCNR officers, and that it was necessary for the respondent to pay his wardroom dues.

But it does not follow that those wardroom dues fall within Section 11(10)(a). It is my opinion that the necessity that Parliament was contemplating in that subsection is directly related to the essential purpose to be served by the payment of the professional membership dues. Inherent in the subsection is a direct relationship between membership in a professional society and professional status. The status recognized by statute is a professional status that is dependent upon membership in the professional society. No membership, no status. Such dues are no doubt used for the needs of the society, but the primary purpose of their payment is retention of membership, with its rights and privileges. It is clear to me that wardroom dues are paid for a very different purpose, namely, to defray operational costs of the mess, which is a room or suite where the members meet, eat, converse, entertain, etc. A wardroom mess can be established by a very few officers, even three or four. I understood LCDR Gwillim to say that he had served in 50 messes. The purpose of the payment of wardroom dues is not, in my opinion, to maintain a professional status. The status of a navy officer does not call for membership in a mess, unlike the practice of medicine, for example, which calls for membership in a medical society established by statute.

Officers receive their commissions from the Crown. No dues are paid to obtain or maintain their commissions and officer status. My attention was not drawn to any specific recognition of a wardroom mess in a statute, and I scarcely think that the status of membership in a wardroom mess is a professional status recognized by statute.

The consequence of failure on the part of an officer to pay his wardroom dues conceivably might be loss of his status as an officer, and in that negative and limited sense it may be said that payment is necessary to maintain his status, but, in my

items were contested. Noël J. dismissed the taxpayer's appeal on all issues. He gave no reasons in respect of the subscriptions.

L'avocat de l'appelant a prétendu que, par exemple, un avocat qui pratique n'a pas besoin d'interroger l'article 11(10)(a) pour pouvoir déduire ses cotisations au barreau, car celles-ci peuvent être déduites au titre de dépenses d'entreprises aux fins de sa profession; mais que le juriste qui est employé et reçoit un salaire en vertu d'un contrat de travail a besoin de l'article 11(10)(a) pour pouvoir déduire ses cotisations, qui sont celles que chaque juriste doit verser pour conserver son appartenance au barreau et le droit de pratiquer qui va de pair avec cette appartenance.

Je suis convaincu qu'en qualité d'officier de la RMRC, l'intimé est une personne qui a une «profession», dont le statut est un statut professionnel reconnu par la loi, soit la *Loi sur la défense nationale*, que le mess du carré des officiers du navire Tecumseh se compose d'officiers de la RMRC et qu'il était nécessaire à l'intimé de verser ses cotisations au carré des officiers.

Mais il ne s'ensuit pas que ces cotisations au carré des officiers tombent sous le coup de l'article 11(10)(a). Je pense que le besoin envisagé par le Parlement dans ce paragraphe, est directement relié au but essentiel que se propose tout versement de cotisations de membres de sociétés professionnelles. Est inhérente à ce paragraphe l'existence d'un lien direct entre l'appartenance à une société professionnelle et le statut professionnel. Le statut reconnu par la loi est un statut professionnel qui dépend de l'appartenance à la société professionnelle. Pas d'appartenance, pas de statut. Il ne fait aucun doute que ces cotisations sont utilisées pour le besoin de l'association mais le but premier du versement est la conservation de l'appartenance avec ses droits et ses privilèges. Il me semble clair que les cotisations au carré des officiers ont été versées dans un but très différent notamment pour défrayer les coûts d'exploitation du mess qui est une pièce ou suite où les membres se rencontrent, mangent, discutent, se divertissent etc. Un mess d'officiers peut être établi par un très petit nombre d'officiers, même trois ou quatre. J'ai compris que le lieutenant-commandeur Gwillim avait déclaré avoir servi dans 50 messes. Le but du versement des cotisations au carré des officiers n'est pas, à mon avis, de maintenir un statut professionnel. Le statut d'un officier de marine n'exige pas l'appartenance à un mess, à la différence de la médecine qui, par exemple, exige l'appartenance à un corps médical créé par la loi.

Les officiers reçoivent leur brevet de la Couronne. Ils ne versent aucune cotisation pour obtenir ou conserver leur brevet et leur statut d'officier. On n'a pas attiré mon attention sur la reconnaissance précise d'un mess des officiers dans une loi et j'envisage avec difficulté que le statut d'appartenance à un mess d'officiers puisse constituer un statut professionnel reconnu par la loi.

On peut concevoir que le fait pour un officier de ne pas verser ses cotisations au mess puisse avoir pour conséquence la perte de son statut d'officier; dans ce sens limité et négatif, on peut dire que le versement des cotisations est nécessaire au

l'Association du Barreau canadien. Le ministère du Revenu national a accordé la déduction en ce qui concerne sa cotisation à l'Association. Les autres points ont été contestés. Le juge Noël a rejeté l'appel du contribuable interjeté sur toute cette question. Il n'a pas formulé de motifs relativement aux abonnements.

opinion, that possibility is remote from what Parliament was contemplating and endeavouring to provide in the *Income Tax Act* when enacting Section 11(10)(a). If it were intended to include dues payable for operation of messes in the armed forces, it would have been easy to have said so expressly.

In my opinion, therefore, the wardroom dues in question are not deductible under Section 11(10)(a).

The plaintiff argues the *Montgomery* case holds that the only deductible dues are those which have the effect of maintaining one's professional status and, at the same time, are the source of the right to carry on the practice of the particular profession. I do not think the *Montgomery* case goes that far.

I can visualize situations where a profession is recognized by statute, but where no annual dues are required to be paid in order to carry on that profession; yet at the same time it may be "necessary" to belong to organizations in order to remain qualified, in the practical and business sense; to be able effectively to perform, and earn income, in a particular profession.

For example, I think it indisputable that accountancy is a profession; that an accountant is a "professional". A particular person may be a highly qualified and skilled accountant. That profession is, in British Columbia for example, recognized by statute: see the *Chartered Accountants Act*¹⁴ and the *Certified General Accountants Act*.¹⁵ But one is not bound to be a member of the Institute of Chartered Accountants or of the Association of Certified General Accountants in order to practise the general profession of an accountant. An outsider is merely prevented from using the designation chartered accountant or certified general accountant. I can foresee, however, that a highly qualified and skilled accountant (in the general sense) may well find it necessary to pay annual dues to an appropriate professional organization in order to maintain his high qualifications and skills, and so be able to continue selling his services to others, including an employer.

¹⁴ R.S.B.C. 1960, c. 51.

¹⁵ R.S.B.C. 1960, c. 47.

maintien de son statut mais, à mon avis, cette éventualité s'éloigne de beaucoup de ce qu'envisageait le Parlement et de ce qu'il essayait de prévoir dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* lorsqu'il promulguait l'article 11(10)(a). Si on avait voulu y inclure les cotisations payables pour l'exploitation des messes dans les forces armées, il aurait été plus facile de le dire expressément.

Il me semble donc que les cotisations au carré des officiers en cause ne sont pas déductibles en vertu de l'article 11(10)(a).

La demanderesse soutient qu'aux termes de la décision *Montgomery*, les seules cotisations qui peuvent être déduites sont celles qui ont pour effet de faire conserver à un particulier son statut professionnel et qui, en même temps, justifient son droit de poursuivre l'exercice de sa profession. Je n'estime pas que la décision *Montgomery* emporte de telles conséquences.

Je peux concevoir des cas où une profession, reconnue par la loi, n'exige pas qu'une cotisation annuelle soit versée en vue de son exercice; parallèlement, toutefois, il peut être «nécessaire» d'appartenir à certains organismes afin de satisfaire aux aptitudes requises par l'exercice d'une profession, au sens pratique et commercial de cette expression; afin de pouvoir exercer avec efficacité les fonctions d'une profession précise et de gagner un revenu.

Par exemple, j'estime incontestable que la comptabilité est une profession; qu'un comptable est un «professionnel». Une personne peut être un comptable hautement qualifié, compétent. Cette profession est, en Colombie-Britannique par exemple, reconnue par la loi: voir la *Chartered Accountants Act*¹⁴ et la *Certified General Accountants Act*.¹⁵ Mais nul n'est tenu d'adhérer à l'Institut des comptables agréés ou à l'Association des comptables généraux certifiés en vue d'exercer cette profession. Il est simplement interdit à une personne qui n'y a pas adhéré d'employer la désignation de comptable agréé ou de comptable général certifié. Je comprends toutefois qu'un comptable (au sens général du terme) hautement qualifié et compétent puisse considérer nécessaire de payer une cotisation annuelle à une société professionnelle appropriée en vue de conserver ses aptitudes et sa compétence et par conséquent, avoir la capacité de continuer à offrir ses services à des tiers, y inclus un employeur.

¹⁴ S.R.C.-B. 1960, c. 51.

¹⁵ S.R.C.-B. 1960, c. 47.

Subparagraph 8(1)(i)(i) must not be read in isolation. In subparagraph (iv), for example, there is no requirement that the union dues there specified must be paid by the taxpayer, in order to obtain or keep employment in a particular calling (the situation in the *Cooper* case). On the other hand, the dues specified in subparagraph (v) are those that must be paid in order for the taxpayer to retain employment, even though he is not a member of the particular union (the so-called "union shop" situation).

Counsel for the parties here indicated this suit was of some importance; it was regarded as somewhat of a test case; the result would likely affect other taxpayers. Fortunately or unfortunately, I do not propose to express any opinion on the main issue and submissions outlined above, or as to the precise interpretation of the subparagraph of the statute.

To my mind, the defendant has not proved one essential matter, quite necessary before the so-called main issue can be met. The defendant is a chemist or an analyst, or perhaps both. If he is viewed as a chemist, it has not, as I see it, been shown, on the materials before me, that the professional status of a chemist is one "recognized by statute". I am convinced the defendant has indeed a "professional" status in his particular field—just as much as a doctor or lawyer. But no statutes recognizing that professional status were put before me, nor cited.

If the defendant is viewed merely as an analyst, I have difficulty in holding, on the evidence before me, that an analyst has a "professional status recognized by statute". I assume there are many kinds of analysts. The legislation earlier referred to (the *Canada Shipping Act*, the *Northern Inland Waters Act*, the *Arctic Waters Pollution Prevention Act* and the *Clean Air Act*) do not define an "analyst". Nor do they describe that occupation in any manner from which a "professional status" can be inferred. The statutes merely provide that "any person", or sometimes a "qualified person" may be designated as an analyst. Subsection 731(1) of the *Canada Shipping Act* (to use it as an example) reads:

Le sous-alinéa 8(1)(i)(i) ne doit pas être lu sans tenir compte des autres sous-alinéas. Le sous-alinéa (iv), par exemple, n'exige pas que les cotisations syndicales qui y sont spécifiées soient payées par le contribuable pour obtenir ou conserver son emploi (c'est le cas dans l'affaire *Cooper*). Par ailleurs, les cotisations visées au sous-alinéa (v) doivent être payées par le contribuable afin que ce dernier conserve son emploi bien qu'il ne soit pas membre du syndicat (le principe de l'«atelier syndical»).

Les avocats des parties en l'espèce ont souligné l'importance de la présente action. Elle est considérée comme créant en quelque sorte un précédent dont les résultats intéresseront probablement d'autres contribuables. Heureusement ou malheureusement, je ne projette pas d'exprimer d'opinion sur la principale question en litige et sur les allégations citées plus haut ou sur l'interprétation précise à donner au sous-alinéa de la Loi.

A mon avis, le défendeur a omis de faire la preuve d'un fait essentiel, ce qui doit être fait avant d'aborder la principale question en litige. Le défendeur est un chimiste ou un analyste ou peut-être les deux. Si on le considère comme un chimiste, il n'a pas été démontré, si je comprends bien, d'après la preuve présentée devant moi, que le statut professionnel d'un chimiste en est un «reconnu par la loi». Je suis convaincu que le défendeur a effectivement un statut «professionnel» dans son domaine—de la même façon qu'un médecin ou un avocat. Mais le défendeur ne m'a ni présenté ni cité de loi reconnaissant ce statut professionnel.

Si l'on considère le défendeur simplement comme un analyste, il m'est difficile de conclure, à la lumière de la preuve devant moi, qu'un analyste possède un «statut professionnel reconnu par la loi». Je prends pour acquis qu'il doit exister plusieurs types d'analystes. Les lois auxquelles j'ai fait référence plus tôt (la *Loi sur la marine marchande du Canada*, la *Loi sur les eaux intérieures du Nord*, la *Loi sur la prévention de la pollution des eaux arctiques* et la *Loi sur la lutte contre la pollution atmosphérique*) ne définissent pas le terme «analyste» ni ne décrivent ce poste de façon à nous permettre de conclure à l'existence d'un «statut professionnel». Les lois prévoient simplement que «toute personne» ou quelquefois une «per-

731. (1) The Minister may designate any person as a pollution prevention officer or an analyst for the purposes of this Part.

But when one turns to subparagraph 8(1)(i)(i) of the *Income Tax Act* the use of the term "professional" seems to infer special skills, abilities, or qualifications. The statutes relied on by the defendant are silent as to those matters. The defendant has not brought his claim for the deductions clearly within the terms of this subparagraph conferring the right.¹⁶

The appeal must, in my view, be allowed. The Minister's assessment, on the facts here, is correct. It is agreed that subsection 178(2) is applicable. The Minister shall therefore pay the reasonable and proper costs¹⁷ of the taxpayer.

¹⁶ *W. A. Sheaffer Pen Co. of Canada Ltd. v. M.N.R.* [1953] Ex.C.R. 251 at 255.

¹⁷ See *The Queen v. Creamer* [1977] 2 F.C. 195.

sonne qualifiée» peut être désignée à titre d'analyste. Le paragraphe 731(1) de la *Loi sur la marine marchande du Canada*, par exemple, se lit comme suit:

731. (1) Le Ministre peut désigner toute personne à titre de fonctionnaire chargé de la prévention de la pollution ou à titre d'analyste aux fins de la présente Partie.

Mais si l'on examine le sous-alinéa 8(1)(i)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, on voit que le terme «professionnel» laisse entendre la possession de compétences ou d'aptitudes spéciales. Les lois sur lesquelles le défendeur s'est appuyé sont muettes sur ces questions. Le défendeur n'a pas démontré que sa demande de déductions relève clairement du sous-alinéa qui lui confère ce droit.¹⁶

Je suis d'avis d'accueillir l'appel. A la lumière des faits en l'espèce, la cotisation établie par le Ministre est bien fondée. Le paragraphe 178(2) étant applicable, le Ministre, par conséquent, doit payer tous les frais¹⁷ raisonnables et justifiés du contribuable.

¹⁶ *W. A. Sheaffer Pen Co. of Canada Ltd. c. M.R.N.* [1953] R.C.É. 251, à la page 255.

¹⁷ Voir *La Reine c. Creamer* [1977] 2 C.F. 195.