

T-3652-80

T-3652-80

E. F. Anthony Merchant (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Reed J.—Regina, March 26;
Toronto, March 30, 1984.

Income tax — Income calculation — Deductions — Campaign expenses incurred to become leader of Saskatchewan Liberal Party not deductible as business expenses — Deductibility of business expenses depending upon nature and extent of business — Expenses incurred before commencement of business of being leader — Distinction between start-up costs of business and campaign expenses where lack of continuity between running for leader and acting as leader — Lack of control over result of campaign significant — Monies paid to business determined after consideration of numerous factors, therefore not income from office as not “fixed or ascertainable” stipend required by definition of “office” in s. 248(1) — “Ascertainable” meaning capable of being made certain or of being determined — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 3, 18(1)(a), 248(1) (as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 66(3)).

Appeal from a decision of the Tax Review Board. The plaintiff contends that campaign expenses incurred to become leader of the Saskatchewan Liberal Party were incurred for the purpose of producing business income. The elected leader is paid an amount to be determined upon consideration of a number of factors. The plaintiff argues that because the monies paid to the leader are taxable they must be income from an office, employment, business or property pursuant to section 3 of the *Income Tax Act*. He submits that it is not employment income since the leader is not an employee as he is not under the control of an employer, and that it is not income from property. It is contended that it is not income from an office because subsection 248(1) describes such income as being of a fixed or ascertainable nature. Therefore, he argues, the income must be from a business and since start-up costs are deductible as a business expense, campaign expenses incurred in attempting to get into the business of being Party leader should likewise be deductible. The defendant argues that the campaign expenses are not deductible because they were incurred before the business of being leader commenced, they were not directly attributable to the operation of the business, and they were not related to the earning of business income.

Held, the appeal should be dismissed. Clearly the income in question is neither employment nor property income. According to the ordinary English meaning the income should be classified as income from the holding of an “office”. However, the opening words of the definition of “office” in subsection 248(1)

E. F. Anthony Merchant (demandeur)

c.

a La Reine (défenderesse)

Division de première instance, juge Reed—Regina
26 mars; Toronto, 30 mars 1984.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Les dépenses faites par un candidat au cours d'une campagne électorale pour devenir chef du parti libéral de la Saskatchewan ne sont pas déductibles à titre de dépenses d'entreprise — La déductibilité d'une dépense d'entreprise dépend de la nature et de l'importance de l'entreprise — Dépenses engagées avant que le candidat ne devienne chef de parti — Distinction entre les frais de mise sur pied d'une entreprise et les frais engagés au cours d'une campagne où il n'y a pas de lien de continuité entre la participation à la campagne d'investiture et la direction de parti — Il importe de savoir que l'issue de la campagne est indépendante de la volonté du candidat — La somme versée au chef de parti dépend de plusieurs facteurs et ne constitue donc pas un revenu provenant d'une charge parce qu'il ne s'agit pas d'un traitement «fixe ou vérifiable» aux termes de la définition du terme «charge» de l'art. 248(1) — Le terme «vérifiable» signifie qu'il doit être possible de préciser ou de déterminer le montant — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 3, 18(1)a), 248(1) (mod. par S.C. 1979, chap. 5, art. 66(3)).

Appel est interjeté d'une décision de la Commission de révision de l'impôt. Le demandeur soutient que les frais de sa campagne à la direction du parti libéral de la Saskatchewan ont été engagés pour produire un revenu d'entreprise. La somme qui est versée au chef élu dépend de plusieurs facteurs. Le demandeur soutient que, parce qu'elles sont imposables, les sommes versées au chef de parti constituent, aux termes de l'article 3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, un revenu tiré d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise ou d'un bien. Selon lui, il ne s'agit pas d'un revenu d'emploi parce que comme le chef de parti n'est pas sous le contrôle d'un employeur, il n'est pas un employé, et il ne s'agit pas non plus d'un revenu provenant d'un bien. On prétend que ce n'est pas un revenu tiré d'une charge parce que le paragraphe 248(1) définit un tel revenu comme étant fixe ou vérifiable. Par conséquent, il soutient qu'il doit s'agir d'un revenu tiré d'une entreprise et que, comme les frais de mise sur pied d'une entreprise peuvent être déduits à titre de dépense d'entreprise, de la même manière, les dépenses engagées par un candidat pour tenter de devenir chef de parti devraient pouvoir être déduites. La défenderesse allègue que les dépenses engagées au cours de la campagne à l'investiture ne sont pas déductibles parce qu'elles ont été faites avant que ne commence l'entreprise consistant à diriger le parti; elles ne sont pas directement attribuables à cette entreprise et elles n'ont pas de lien avec le fait de produire un revenu d'entreprise.

Jugement: l'appel est rejeté. Il ne fait aucun doute que le revenu en question n'est ni un revenu tiré d'un emploi ni un revenu tiré d'un bien. Selon le sens courant des mots, son revenu devrait être classé parmi les revenus provenant d'une «charge». Cependant, les premiers mots de la définition de

are mandatory. In order to qualify as income from an office the remuneration must be "fixed or ascertainable". "Ascertainable" means that the amount to be paid is capable of being made certain or of being determined, but not that a definite sum be known by the office-holder at the commencement of holding office. A *per diem* rate or specified amount per sitting renders the income sufficiently ascertainable. Assuming that the amount received by the leader was not ascertainable, then it was not income from an office. The definition of "business" in subsection 248(1) is broad enough to include both employment and the holding of an office since both are expressly excluded from the definition. What is a deductible business expense will differ depending upon the nature and extent of the undertaking. It is difficult to draw a parallel between cases dealing with the "start-up costs" of a business and one such as this where the ultimate income is closer to that received by an employee or an office-holder than it is to a business operation. The expenses incurred are closer to those incurred by someone seeking employment or seeking to purchase a law practice than they are to start-up costs. The expenses incurred are anterior to the commencement of the business with respect to which they are claimed. Unlike the start-up costs of a business, there is a lack of continuity between the activity of running for the leadership and acting as leader. It is also significant that it is not within the control of the leadership candidate to determine whether he will ever get into the business of being leader.

«charge» au paragraphe 248(1) ont un caractère impératif. Pour être comprise dans la catégorie des revenus tirés d'une charge, la rémunération doit être «fixe ou vérifiable». Le terme «vérifiable» signifie qu'il est possible de préciser ou de déterminer le montant, et non pas que la personne occupant la charge doit connaître, au moment où elle entre en fonctions, la somme qu'elle recevra. Une indemnité journalière fixe ou un montant précis pour chaque séance confère au revenu un caractère suffisamment vérifiable. Si l'on présume que le montant versé au chef de parti n'était pas vérifiable, il ne constituait pas alors un revenu tiré d'une charge. La définition d'«entreprise» au paragraphe 248(1) est assez large pour comprendre un emploi ainsi que le fait d'occuper une charge, puisque les deux ont été expressément exclus de la définition. La déductibilité d'une dépense d'entreprise variera selon la nature et l'importance de cette entreprise. Il n'est pas facile d'établir un parallèle entre les affaires qui ont traité des «frais de mise sur pied» d'une entreprise et celle en l'espèce où le revenu final versé se rapproche davantage du revenu gagné par un employé ou par une personne qui occupe une charge que du revenu d'une exploitation commerciale. Les dépenses engagées ressemblent plus à des dépenses engagées pour trouver un emploi ou pour faire l'acquisition d'un cabinet d'avocat qu'à celles engagées pour mettre une entreprise sur pied. Les dépenses ont été engagées avant que ne commence l'exploitation de l'entreprise à l'égard de laquelle elles sont revendiquées. À la différence de la situation où des frais de mise sur pied d'une entreprise ont été engagés, il n'y a pas de lien de continuité entre la participation à la campagne à l'investiture et la direction du parti. On ne doit pas non plus négliger le fait qu'il n'appartient pas au candidat de déterminer s'il deviendra effectivement chef de parti.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Moldowan v. The Queen, [1978] 1 S.C.R. 480.

NOT FOLLOWED:

MacKeen v. Minister of National Revenue (1967), 67 DTC 281 (Tax App. Bd.).

DISTINGUISHED:

Guérin v. Minister of National Revenue (1952), 52 DTC 118 (Tax App. Bd.); *Minister of National Revenue v. Freud*, [1969] S.C.R. 75; *Tobias v. Her Majesty The Queen* (1978), 78 DTC 6028 (F.C.T.D.); *M. P. Drilling Ltd. (formerly Mountain Pacific Pipelines Ltd.) v. Minister of National Revenue* (1974), 74 DTC 6343 (F.C.T.D.).

CONSIDERED:

Decelles v. The Minister of National Revenue (1977), 78 DTC 1019 (Tax Rev. Bd.); *Daley v. The Minister of National Revenue*, [1950] Ex.C.R. 516; 50 DTC 877.

REFERRED TO:

The Royal Trust Company v. The Minister of National Revenue, [1956-60] Ex.C.R. 70; (1957), 57 DTC 1055; *Randall v. Minister of National Revenue*, [1967] S.C.R. 484; 67 DTC 5151; *Lalande v. The Minister of National Revenue* (1980), 80 DTC 1862 (Tax Rev. Bd.); *Frapplier v. The Queen*, [1976] 2 F.C. 231; 76 DTC 6066 (T.D.).

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

Moldowan c. La Reine, [1978] 1 R.C.S. 480.

DÉCISION ÉCARTÉE:

MacKeen c. Ministre du Revenu national (1967), 67 DTC 281 (Comm. d'appel de l'impôt).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Guérin c. Ministre du Revenu national (1952), 52 DTC 118 (Comm. d'appel de l'impôt); *Minister of National Revenue v. Freud*, [1969] R.C.S. 75; *Tobias c. Sa Majesté La Reine* (1978), 78 DTC 6028 (C.F. 1^{re} inst.); *M. P. Drilling Ltd. (ci-devant Mountain Pacific Pipelines Ltd.) c. Le ministre du Revenu national* (1974), 74 DTC 6343 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Decelles c. Le ministre du Revenu national (1977), 78 DTC 1019 (Comm. de rév. de l'impôt); *Daley v. The Minister of National Revenue*, [1950] R.C.É. 516; 50 DTC 877.

DÉCISIONS CITÉES:

The Royal Trust Company v. The Minister of National Revenue, [1956-60] R.C.É. 70; (1957), 57 DTC 1055; *Randall v. Minister of National Revenue*, [1967] R.C.S. 484; 67 DTC 5151; *Lalande c. Ministre du Revenu national* (1980), 80 DTC 1862 (Comm. de rév. de l'impôt); *Frapplier c. La Reine*, [1976] 2 C.F. 231; 76 DTC 6066 (1^{re} inst.).

COUNSEL:

Gregory A. Swanson for plaintiff.
John H. Kennedy for defendant.

SOLICITORS:

Pederson, Norman, McLeod & Todd, Regina,
for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for
defendant.

*The following are the reasons for judgment
rendered in English by*

REED J.: This is an appeal from a decision of the Tax Review Board dated April 3, 1980. The gist of the appeal is whether or not monies expended by the plaintiff taxpayer, in 1976, for the purpose of seeking the leadership of the Saskatchewan Liberal Party should be treated as a deduction for income tax purposes.

The main contention is that the expenditure of \$24,000 (\$10,550 of which is attributable to the 1976 taxation year) was incurred for the purpose of producing business income. The monies were expended for items such as: travelling incurred in the course of campaigning; production of pamphlets, policy and position papers; the production of a promotional film and posters; provision of a hospitality room at the leadership convention; office and telephone costs attributable to the leadership campaign.

Evidence was given that the leader was chosen by vote of the delegates present at the convention. One half of these delegates attended because of the position they held in the Liberal party (e.g. members of the provincial executive, Senators, members of Parliament and the provincial legislature); the other half was chosen by the riding associations as representatives of those associations.

Evidence was given that the leader of the Liberal party could expect to receive between \$20,000 to \$40,000 per year from the party regardless of whether he was elected as a member of the provincial legislature or not. According to Mr. Merchant these payments were not regular or periodic in

AVOCATS:

Gregory A. Swanson pour le demandeur.
John H. Kennedy pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Pedersen, Norman, McLeod & Todd, Regina,
pour le demandeur.
Le sous-procureur général du Canada pour la
défenderesse.

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

LE JUGE REED: La Cour est saisie d'un appel interjeté contre une décision de la Commission de révision de l'impôt datée du 3 avril 1980. Principalement, il faut déterminer si le demandeur a droit de déduire aux fins d'impôt les sommes qu'il a dépensées en 1976 lorsqu'il s'est porté candidat à la direction du Parti libéral de la Saskatchewan.

Le demandeur soutient principalement que la dépense de 24 000 \$ (dont un montant de 10 550 \$ est imputable à l'année d'imposition 1976) a été engagée pour produire un revenu d'entreprise. Cette somme a été dépensée notamment pour couvrir ses frais de déplacement durant la campagne; pour publier des brochures et des documents expliquant ses politiques ainsi que ses prises de position; pour produire un film publicitaire et des affiches; pour fournir une salle de réception durant le congrès à la direction du parti; pour payer les frais divers de bureau et de téléphone résultant de sa campagne.

Selon la preuve, ce sont les délégués présents au congrès qui, par voie de scrutin, ont élu le chef du parti. La moitié des délégués participaient au congrès *ex officio*, en leur qualité de membres de l'exécutif provincial du parti, de sénateurs ou de députés libéraux fédéraux ou provinciaux; l'autre moitié avait été choisie par les associations de comté pour les représenter au congrès.

Il ressort de la preuve que le chef du parti pouvait s'attendre à recevoir du parti de 20 000 \$ à 40 000 \$ par an, qu'il soit élu député à l'assemblée législative ou non. Selon M. Merchant, le montant n'était pas payé par versements réguliers ou périodiques, mais était payé au cours de l'année de

nature but would have been made over the course of the year somewhat sporadically. As to the exact amount the leader would receive, according to Mr. Merchant this was variable depending upon the previous lifestyle of the leader. It would also appear to depend upon the financial health of the party and presumably on the extent to which a leader might be independently wealthy. Evidence as to exactly how the amount to be paid is settled upon was somewhat unsatisfactory. Mr. Merchant stated that usually the Treasurer made a recommendation to a committee of which the leader would be a member but that the amount to be paid was not a subject of negotiation.

The plaintiff's argument proceeds as follows: (1) the monies paid by the party to the leader are taxable, therefore they must fall within one of the categories of income set out in section 3 of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63] (employment, property, office or business); (2) the income is not earned as an employee since the leader is not under the control of an employer; (3) the income is not from property; (4) the income is not from an office because subsection 248(1) of the *Income Tax Act* describes such income as being of a "fixed or ascertainable nature"; (5) therefore, the income must be from a business; (6) start-up costs are validly deductible as a business expense and similarly the campaign expenses incurred in attempting to get into the business of being leader of the Liberal Party of Saskatchewan should be deductible from the taxpayer's income.

Counsel for the defendant had some difficulty classifying the income in the hands of the leader of a political party as income flowing from either the holding of an office or the conducting of a business; he noted that the description of income in section 3 is not an exhaustive one and that Division D of the Act deals with income outside the four categories specifically enumerated in section 3.

3. The income of a taxpayer for a taxation year ... is his income for the year ...

(a) ... including, ... his income for the year from each office, employment, business and property. [Underlining added.]

façon assez sporadique. Pour ce qui est du montant exact que reçoit le chef du parti, M. Merchant a déclaré que le montant variait selon le train de vie du leader avant sa nomination. Il semble dépendre également de l'état des finances du parti et, selon toute vraisemblance, des ressources financières personnelles du leader politique. La preuve n'explique pas de façon satisfaisante la méthode utilisée pour déterminer le montant en cause. M. Merchant a déclaré que, normalement, le trésorier fait une recommandation à un comité, auquel participe le chef du parti, mais que le montant ne peut faire l'objet de négociations.

Voici ce que fait valoir le demandeur: (1) les sommes que verse le parti à son chef sont imposables et font donc nécessairement partie de l'une ou l'autre des catégories de revenu énumérées à l'article 3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63] (revenu tiré d'un emploi, d'un bien, d'une charge ou d'une entreprise); (2) il ne s'agit pas d'un revenu d'emploi puisque le chef du parti n'est pas sous le contrôle d'un employeur; (3) le revenu ne provient pas d'un bien; (4) ce n'est pas un revenu tiré d'une charge parce que le paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* définit un tel revenu comme étant «fixe ou vérifiable»; (5) par conséquent, il doit s'agir d'un revenu tiré d'une entreprise; (6) les frais de mise sur pied d'une entreprise peuvent être déduits à titre de dépenses d'entreprise et, de la même manière, les dépenses engagées pour tenter de se lancer dans une entreprise consistant à diriger le Parti libéral de la Saskatchewan devraient pouvoir être déduites du revenu du contribuable.

L'avocat de la défenderesse a eu des difficultés à faire entrer le revenu touché par le chef du parti dans la catégorie des revenus découlant de l'occupation d'une charge ou de l'exploitation d'une entreprise; il a fait remarquer que la liste des revenus énumérés à l'article 3 n'est pas exhaustive et que, par ailleurs, la section D de la Loi traite de revenus provenant d'autres sources que celles spécifiquement énoncées à l'article 3.

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition ... est son revenu pour l'année ...

a) ... y compris, ... le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien; [C'est moi qui souligne.]

In any event, counsel for the defendant argued that however the income in the hands of the leader should be categorized, the campaign expenses could not be classified as deductible expenses because they were incurred before the business of being leader ever commenced; they were not directly attributable to the operation of that business; they were not directly related to the earning of business income as that concept has been defined in *The Royal Trust Company v. The Minister of National Revenue*, [1956-60] Ex.C.R. 70; (1957), 57 DTC 1055.

It is clear that the income in the hands of the leader is neither employment nor property income. Relying on the ordinary sense of English words would dictate that the remuneration should be classified as income from the holding of an office.

But subsection 248(1) provides that for the purpose of the *Income Tax Act*:

248. (1) ...

“office” means the position of an individual entitling him to a fixed or ascertainable stipend or remuneration and includes a judicial office, the office of a Minister of the Crown, the office of a member of the Senate or House of Commons of Canada, a member of the legislative assembly or a member of a legislative or executive council and any other office, the incumbent of which is elected by popular vote or is elected or appointed in a representative capacity and also includes the position of a corporation director. ... [Underlining added.]

I agree with the argument of counsel for the defendant that the list of enumerated sources is not an exhaustive one. It is prefaced by the word “includes”. I also agree that the office of the leader of a political party is of the same genus as those specifically listed even though he is not elected by popular vote and is probably not elected in a representative capacity. On this latter point, while the leader undoubtedly represents the party in a number of ways he will, as leader, determine policy and “lead” rather than being answerable to the party as someone in a representative capacity. That having been said, however, the position of a leader of a political party is clearly of a kind similar to those specifically enumerated.

The opening words of the definition of “office” in subsection 248(1), however, are not inclusive in

L’avocat de la défenderesse allègue que, de toute façon, quelle que soit la catégorie à laquelle appartient le revenu touché par le chef du parti, les dépenses engagées au cours de sa campagne ne sont pas déductibles parce qu’elles ont été engagées avant que commence l’entreprise consistant à diriger le parti; elles ne sont pas directement attribuables à l’exploitation de cette entreprise; elles n’ont pas de lien direct avec le fait de produire un revenu d’entreprise selon la définition de ce concept dans *The Royal Trust Company v. The Minister of National Revenue*, [1956-60] R.C.É. 70; (1957), 57 DTC 1055.

Il ne fait aucun doute que le revenu d’un chef de parti n’est ni un revenu tiré d’un emploi ni un revenu tiré d’un bien. Si l’on prend le sens courant des termes, sa rémunération devrait être classée parmi les revenus provenant de charges.

Toutefois, le paragraphe 248(1) dispose qu’aux fins de la *Loi de l’impôt sur le revenu*:

248. (1) ...

«charge» signifie un poste qu’occupe un particulier et qui lui donne droit à un traitement ou à une rémunération fixes ou vérifiables et comprend une charge judiciaire, la charge de ministre de la Couronne, la charge de membre du Sénat ou de la Chambre des communes du Canada, de membre d’une assemblée législative ou de membre d’un conseil législatif ou exécutif et toute autre charge dont le titulaire est élu au suffrage universel ou bien choisi ou nommé à titre représentatif, et comprend aussi le poste d’administrateur de corporation ... [C’est moi qui souligne.]

Je partage l’opinion de l’avocat de la défenderesse selon laquelle la liste des sources de revenu n’est pas exhaustive. Elle est précédée de l’expression «y compris». Je conviens également que la charge d’un chef de parti est du même genre que celles qui sont spécifiquement énumérées, bien qu’il ne soit pas élu au suffrage universel ni probablement choisi à titre représentatif. À ce sujet, il ne fait aucun doute que le chef représente le parti de bien des façons, mais en tant que chef, il doit déterminer les politiques et «diriger» plutôt qu’être comptable au parti de ses actions, comme le serait une personne qui agirait à titre de représentant. Cela étant dit, il est évident toutefois, que la fonction de chef de parti politique ressemble aux fonctions expressément mentionnées au paragraphe 248(1).

Cependant, les premiers mots de la définition de «charge» au paragraphe 248(1) n’ont pas pour but

nature; they impart a mandatory aspect to the definition. In order to be classified as income from an office the remuneration must be fixed and ascertainable.

I was referred to the decision of the Tax Appeal Board in *MacKeen v. Minister of National Revenue* (1967), 67 DTC 281 in which it was held that a person appointed to a Royal Commission was not an office-holder for income tax purposes. The terms of his appointment were that he would be paid \$100 per day as well as \$20 per day while absent from his home and his actual out-of-pocket transportation costs. The Tax Appeal Board held that the income he received was business income and not attributable to the holding of an office. This decision was reached for a number of reasons (e.g. the position of commissioner was not a permanent one and the taxpayer had agreed, at the time of his appointment, to the travel expense amounts provided for by the government). Accordingly, I do not place too much emphasis on that part of the judgment which held the taxpayer's income not to be ascertainable. Indeed, I think such income is ascertainable. I take that word to mean that the amount to be paid is capable of being made certain, or capable of being determined but not that a definite sum be known by the office-holder at the commencement of holding office. The word has to have some meaning beyond "fixed" or else it is completely redundant.

The decision in *Guérin v. Minister of National Revenue* (1952), 52 DTC 118, by the Tax Appeal Board, was also cited to me. In that case, income received by a judge who temporarily ceased acting in a judicial capacity and took up sitting as a chairman of various arbitration boards was not held to be income from an office. In that case, the taxpayer was paid a stipulated amount for each sitting but there was no way of knowing the number of sittings any given board would have nor the number of boards on which the appellant would sit. The Tax Appeal Board held that as long as the number of sittings was indeterminate, the remuneration for the office could not be said to be ascertainable and therefore the income must be treated as business income, at page 121:

d'«inclure», mais confèrent plutôt à cet aspect de la définition un caractère impératif. Pour être comprise dans la catégorie des revenus tirés d'une charge, la rémunération doit être fixe et vérifiable.

^a On a invoqué la décision de la Commission d'appel de l'impôt dans *MacKeen c. Ministre du Revenu national* (1967), 67 DTC 281, qui a établi qu'une personne nommée membre d'une commission royale d'enquête n'occupe pas une charge aux fins de l'impôt sur le revenu. Les conditions de sa nomination prévoyaient notamment une rémunération de 100 \$ par jour ainsi qu'une allocation journalière de 20 \$ en cas de déplacement et le remboursement de ses frais de transport. La Commission d'appel de l'impôt a statué que son revenu était un revenu d'entreprise et qu'il n'était pas attribuable à l'occupation d'une charge. La Commission est arrivée à cette conclusion pour un certain nombre de raisons (dont le fait que le poste de commissaire n'était pas permanent et que le contribuable avait accepté, au moment de sa nomination, le montant alloué par le gouvernement au titre des frais de déplacement). Par conséquent, je n'accorde pas trop d'importance à la partie de la décision qui statue que le revenu du contribuable n'était pas vérifiable. En fait, j'estime qu'il l'est. À mon avis, ce terme signifie qu'il doit être possible de préciser ou de déterminer le montant, et non que la personne occupant la charge doit savoir, au moment où elle entre en fonction, la somme exacte qu'elle recevra. Il faut que ce terme signifie autre chose que «fixe» sinon il devient tout à fait redondant.

^b On a cité également l'affaire *Guérin c. Ministre du Revenu national* (1952), 52 DTC 118, où la Commission d'appel de l'impôt a décidé que le revenu d'un juge qui avait cessé pendant un certain temps d'occuper ses fonctions de magistrat, mais siégeait à titre de président de divers conseils d'arbitrage, ne constituait pas un revenu tiré d'une charge. Dans cette affaire, le contribuable recevait un montant précis pour chaque séance qu'il présidait, mais il était impossible de savoir combien de séances seraient tenues par les conseils ni combien de conseils seraient présidés par lui. La Commission d'appel de l'impôt a conclu que, si le nombre de séances était indéterminé, la rémunération ne pouvait être considérée comme vérifiable et que le revenu était un revenu provenant d'une entreprise. Voici ce que la Commission dit à la page 121:

By "position entitling one to a fixed or ascertainable stipend or remuneration" parliament, in my opinion, meant a position carrying such a remuneration that when accepting it a person knows exactly how much he will receive for the services he is called upon to render.

I am not convinced that at the time of taking office the taxpayer must know how much he will receive. It seems to me a *per diem* rate, or a specified amount per sitting renders the income sufficiently ascertainable to meet the definition in subsection 248(1). However, there are other factors in the *Guérin* case which make the income unascertainable and in my view should have served as the focus of that decision [at page 122]:

It has been established that the appellant must himself pay for the services of a part time secretary and that he must also pay for the stationary he needs, for the use of a typewriter and all other supplies. . . . It has been further established that the appellant is often called upon to pay the transportation of his secretary and other persons acting as advisers and that often-times he has to pay for the meals of his assistants and advisers.

These it seems to me are the crucial factors in making the remuneration received, as a result of holding the position of arbitrator, not ascertainable.

From the evidence given in the present case it is hard to determine whether the sums paid to the leader are ascertainable as that term is used in subsection 248(1). They would appear to be determined annually as some sort of fixed figure. There is no evidence given that the leader has variable expenses to pay out of that income for the purposes of earning it as was the case in the *Guérin* decision. Yet, from the evidence given, it cannot be said that the leader knows before taking office, with any degree of certainty, what the amount will be. It may very well be that each occasion is different, depending upon the leader and the circumstances in question. It may be that the evidence is so unsatisfactory here because Mr. Merchant is talking about a situation which he expected he would be in but which never materialized. Evidence from the person who actually became leader as to how his stipend was actually arrived at would have been helpful.

Par les mots «poste donnant droit à un traitement ou rémunération déterminée ou constatable», le législateur, à mon sens, entend un poste dont la rémunération est telle que celui qui l'accepte, en l'acceptant, connaît exactement la rémunération qu'il recevra pour les services qu'il est appelé à rendre.

a

Je ne suis pas convaincue qu'un contribuable doive connaître, dès son entrée en fonction, le montant qu'il recevra. Il me semble qu'une indemnité journalière fixe ou un montant précis pour chaque séance confère au revenu un caractère suffisamment vérifiable pour correspondre à la définition contenue au paragraphe 248(1). Toutefois, dans l'affaire *Guérin*, d'autres facteurs rendaient le revenu non vérifiable et auraient dû, à mon avis, être au centre de la décision [à la page 122]:

b

Il a été prouvé que l'appelant doit payer lui-même les services d'une secrétaire qu'il emploie à des journées et à des heures irrégulières, qu'il doit également payer la papeterie dont il a besoin, payer pour l'usage d'un clavigraph et tout autre accessoire nécessaire pour l'accomplissement de son travail . . . Il est encore prouvé que, en maintes circonstances, l'appelant doit acquitter le coût du transport de sa secrétaire et d'autres personnes agissant comme conseillers et qu'à plusieurs reprises il a dû acquitter le coût de repas pour des assistants et des aviseurs.

c

Selon moi, ces facteurs sont décisifs et font qu'on ne peut déterminer précisément la rémunération attachée au poste d'arbitre.

d

Compte tenu de la preuve en l'espèce, il est difficile de déterminer si les sommes versées au chef du parti sont vérifiables au sens visé par le paragraphe 248(1). Elles semblent être fixées une fois l'an à un chiffre quelconque. Il n'a pas été démontré en preuve que le chef du parti doit engager certaines dépenses variables sur ce revenu afin de gagner ledit revenu, comme c'était le cas dans l'affaire *Guérin*. Pourtant on ne peut dire qu'avant d'entrer en fonction, le chef du parti sait, avec quelque certitude, quelle somme lui sera versée. Il se peut que chaque cas diffère, selon le leader et les circonstances en cause. Il se peut que la preuve soit insuffisante à ce sujet parce que M. Merchant parle d'une situation qu'il prévoyait mais qui, dans les faits, ne s'est jamais réalisée. Il aurait été utile d'obtenir de la personne qui a été élue des renseignements sur la façon dont on a déterminé son traitement.

e

f

g

h

i

j

In any event, on the basis of the evidence before me, I will proceed on the assumption that if Mr. Merchant had won his leadership campaign the amount he would have received would not have been ascertainable as that term is used in subsection 248(1).

I agree with counsel for the plaintiff that if the income in the hands of the party leader is not classified as income from an office, it probably falls under the heading of business income. I note that the definition of business in subsection 248(1) [as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 66(3)] is broad enough to include both employment and the holding of an office. This seems to follow from the fact that these two sources of income have been expressly excluded from the definitions of business in the *Income Tax Act*.

248. (1) ...

“business” includes a profession, calling, trade, manufacture or undertaking of any kind whatever and, except for the purposes of paragraph 18(2)(c), an adventure or concern in the nature of trade but does not include an office or employment; [Underlining added.]

Counsel for the plaintiff then argues that while the campaign expenses would not have been deductible had the ultimate income payable to a leader been income from an office, they are deductible since that income is income from a business. This is the interpretation he would put, for instance, on *Decelles v. The Minister of National Revenue* (1977), 78 DTC 1019 where the Tax Review Board held that expenses incurred by a city councillor in running for election were not deductible. The Board, at page 1020, held that:

... the said expenses were not incurred for the purpose of gaining or producing income from a business or property by virtue of Subsection 8(2) of the Act, and I quote:

Except as permitted by this section, no deductions shall be made in computing a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment.

According to the evidence adduced, there is no way that the activities of the taxpayer can be considered as a business before his election as councillor. Consequently, the appellant cannot be allowed to deduct from his salary the expenses incurred in a municipal election in order to become a city councillor.

In addition it is clear that expenses are deductible even if no income is ever earned. In *M. P.*

En tout état de cause et compte tenu de la preuve dont je dispose, je vais procéder en présumant que, si M. Merchant avait gagné la campagne à l'investiture, le montant qu'il aurait reçu n'aurait pas été vérifiable au sens de ce terme au paragraphe 248(1).

Je conviens avec l'avocat du demandeur que si on ne peut faire entrer le revenu que touche un leader de parti dans la catégorie des revenus provenant d'une charge, il s'agit probablement d'un revenu tiré d'une entreprise. Notons que la définition d'entreprise au paragraphe 248(1) [mod. par S.C. 1979, chap. 5, art. 66(3)] est assez large pour comprendre un emploi ainsi que le fait d'occuper une charge. Cela semble découler du fait que ces deux sources de revenu ont été expressément exclues de la définition d'entreprise dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

d 248. (1) ...

«entreprise» ou «affaire» comprend une profession, un métier, un commerce, une manufacture ou une activité de quelque genre que ce soit et, sauf aux fins de l'alinéa 18(2)c), comprend un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial mais ne comprend pas une charge ni un emploi; [C'est moi qui souligne.]

Ensuite, l'avocat du demandeur soutient que les dépenses engagées lors de la campagne n'auraient pas été déductibles si le revenu final payé au chef du parti avait été un revenu tiré d'une charge, mais qu'elles le sont puisqu'il s'agit d'un revenu provenant d'une entreprise. C'est l'interprétation qu'il donnerait, par exemple, à l'affaire *Decelles c. Le ministre du Revenu national* (1977), 78 DTC 1019, où la Commission de révision de l'impôt a établi que les dépenses engagées par un conseiller municipal pour se faire élire n'étaient pas déductibles. La Commission a déclaré ceci à la page 1020:

... lesdites dépenses n'ont pas été engagées avec l'intention de gagner ou de produire un revenu d'une entreprise ou d'un bien conformément au paragraphe 8(2) de la *Loi*, et je cite:

En dehors des déductions permises par le présent article, aucune autre déduction ne doit être faite lors du calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi.

D'après la preuve, rien ne permet de considérer comme une entreprise les activités du contribuable avant son élection au poste de conseiller. Par conséquent, l'appelant ne saurait être autorisé à déduire de son salaire les dépenses engagées pour se faire élire au poste de conseiller municipal.

En outre, il est évident que les dépenses sont déductibles même si aucun revenu n'est jamais

Drilling Ltd. (formerly Mountain Pacific Pipelines Ltd.) v. Minister of National Revenue (1974), 74 DTC 6343 (F.C.T.D.) it was held that expenses incurred in constructing facilities and conducting negotiations for the purpose of getting into the business of marketing liquid petroleum were deductible even though the business never got off the ground. Equally, in *Minister of National Revenue v. Freud*, [1969] S.C.R. 75 the Supreme Court of Canada allowed the deduction of expenses incurred in developing a prototype sports car even though marketing the car or selling rights to the prototype were never successful. More speculative still, in *Tobias v. Her Majesty The Queen* (1978), 78 DTC 6028 (F.C.T.D.) a taxpayer was allowed to deduct expenses he incurred in searching for treasure on Oak Island, Nova Scotia. The search was, of course, unsuccessful but the Court held that had it been otherwise, the profit made would have been taxable; thus, the expenses incurred in the unsuccessful search were held to be equally deductible.

Lastly, the plaintiff argues that an analogy should be drawn to those cases which have allowed the deduction of start-up costs of a business. He referred to *M. P. Drilling Ltd. v. Minister of National Revenue* (*supra*) and to Interpretation Bulletin IT-41R issued by the Department which provides:

Pre-production or start up costs of a new business, to the extent they are not capital outlays, must be claimed in the year in which they are incurred.

Counsel for the defendant's main argument was that even if the amounts paid to a party leader were characterized as business income, leadership campaign expenses were simply too remote to be deductible. His argument was that they were expenses incurred before the operation of the business began, citing in support of that contention the *Decelles* case (*supra*) and *Daley v. The Minister of National Revenue*, [1950] Ex.C.R. 516; 50 DTC 877. In the *Daley* case, fees paid by a lawyer in order to obtain a call and admission to the Ontario bar were disallowed as business expenses. In coming to this decision President Thorson said

produit. Dans *M. P. Drilling Ltd. (ci-devant Mountain Pacific Pipelines Ltd.) c. Le ministre du Revenu national* (1974), 74 DTC 6343 (C.F. 1^{re} inst.), on a jugé que les dépenses engagées pour construire des installations et pour mener des négociations en vue de mettre sur pied une entreprise de commercialisation de gaz de pétrole liquéfiés étaient déductibles même si l'entreprise n'avait jamais démarré. Également, dans *Minister of National Revenue v. Freud*, [1969] R.C.S. 75, la Cour suprême du Canada a permis au contribuable de déduire les dépenses engagées pour construire un prototype de voiture de sport bien qu'il n'ait jamais réussi à la commercialiser ni à vendre ses droits sur ce prototype. Cas plus hypothétique encore, dans *Tobias c. Sa Majesté La Reine* (1978), 78 DTC 6028 (C.F. 1^{re} inst.), on a permis au contribuable de déduire les dépenses qu'il avait engagées pour chercher un trésor enfoui dans l'Île Oak, en Nouvelle-Écosse. Évidemment, la course au trésor a échoué mais la Cour a statué que si elle avait réussi, les bénéficiaires auraient été imposables; par conséquent, la Cour a déclaré que les dépenses engagées par cette fouille infructueuse étaient par le fait même déductibles.

En dernier lieu, le demandeur prétend que son cas présente des analogies avec les affaires où l'on a accordé la déduction des frais de mise sur pied d'une entreprise. Il a cité *M. P. Drilling Ltd. c. Le ministre du Revenu national* (susmentionné) et le Bulletin d'interprétation IT-41R publié par le Ministère qui prévoit:

Les frais antérieurs à la production ou les frais de mise sur pied d'une nouvelle entreprise dans la mesure où ils ne constituent pas des dépenses en immobilisations, doivent être déduits dans l'année où ils ont été engagés.

L'avocat de la défenderesse a soutenu principalement que, même si les montants versés à un chef de parti étaient considérés comme un revenu tiré d'une entreprise, les dépenses engagées lors de la campagne pour la direction du parti étaient trop lointaines pour être déductibles. Il a fait valoir qu'il s'agissait de dépenses engagées avant le début de l'exploitation de l'entreprise, invoquant à l'appui de sa thèse l'affaire *Decelles* (précitée) et *Daley v. The Minister of National Revenue*, [1950] R.C.É. 516; 50 DTC 877. Dans l'affaire *Daley*, la Cour n'a pas permis au contribuable de déduire à titre de dépenses d'entreprise les cotisa-

at page 880 [page 522 Ex.C.R.]:

... the fee of \$1,500 which he paid for his call to the Bar and admission as a solicitor in Ontario was an expenditure that was anterior to his right to practice law in Ontario and earn an income therefrom. Except that it was nearer in point of time it was no more related to the operations, transactions or services from which he earned his income in 1946, or in any year, than the cost of his legal education would have been or, for that matter, the cost of his general education or any cost or expense involved in bringing him to the threshold of his right to practice. ... It seems clear that a disbursement or expense such as this which is laid out or expended not in the course of the operations, transactions or services from which the taxpayer earned his income but at a time anterior to their commencement and by way of qualification or preparation for them is not the kind disbursement or expense that could be properly deducted in the ascertainment or estimation of his 'annual net profit or gain'. In my view, no accountant or business man could so regard it.

Since the *Daley* decision in 1950, as counsel pointed out, the scope of what is admissible as a legitimate business expense has been enlarged. No longer is it necessary to prove that the expense was "wholly, exclusively and necessarily laid out or expended for the purpose of earning the income" as was the case pursuant to section 6 of the *Income War Tax Act* [R.S.C. 1927, c. 97]. The relevant section, paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act* now provides:

18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business ... no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from the business ...

This enlarged scope of deductible expenses is demonstrated in *The Royal Trust Company v. The Minister of National Revenue*, [1956-60] Ex.C.R. 70; (1957), 57 DTC 1055, where club dues for executives and senior personnel of the appellant company were held to be deductible business expenses. The purpose of the expenses was to increase the appellant's business through personal contacts. See also *Randall v. Minister of National Revenue*, [1967] S.C.R. 484; 67 DTC 5151; *M. P. Drilling Ltd. v. Minister of National Revenue* (*supra*); *Lalande v. The Minister of National Revenue* (1980), 80 DTC 1862 (Tax Rev. Bd.); and *Frappier v. The Queen*, [1976] 2 F.C. 231; 76

tions que ce dernier avait versées pour être admis au Barreau de l'Ontario. Dans sa décision, le président Thorson a déclaré à la page 880 [page 522 R.C.É.]:

a [TRADUCTION] La cotisation de 1 500 \$ que le contribuable a versée pour devenir membre du Barreau de l'Ontario était une dépense engagée avant qu'il obtienne le droit d'exercer dans cette province et de tirer un revenu de sa profession. Mis à part le fait qu'elle était plus proche dans le temps, cette dépense n'a pas plus de rapport avec les opérations et les services dont le contribuable a tiré son revenu en 1946, ou toute autre année, que ne l'était le coût de ses études de droit, et même le coût de sa formation générale ou tout autre frais résultant des diverses étapes qui ont abouti à l'autorisation d'exercer la profession. ... Il paraît évident qu'une telle dépense, engagée non pas dans le cadre des opérations et services dont le contribuable a tiré son revenu, mais engagée avant le début de ces activités en vue d'acquiescer les qualifications et la formation requises, n'est pas le type de dépenses dont la déduction est autorisée dans le calcul ou l'estimation du «bénéfice ou gain net annuel». À mon avis, aucun comptable ni aucun homme d'affaires ne la traiterait ainsi.

d L'avocat a indiqué que, depuis la décision *Daley* en 1950, la notion de dépense d'entreprise admissible s'est élargie. Il n'est plus nécessaire de prouver qu'une dépense a été «totale, exclusivement et nécessairement faite en vue de la production du revenu» comme l'exigeait l'article 6 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* [S.R.C. 1927, chap. 97]. La disposition pertinente, l'alinéa 18(1)a) dit maintenant ceci:

18. (1) Dans le calcul du revenu du contribuable, tiré d'une entreprise ... les éléments suivants ne sont pas déductibles:

a) un débours ou une dépense sauf dans la mesure où elle a été faite ou engagée par le contribuable en vue de tirer un revenu des biens ou de l'entreprise ou de faire produire un revenu aux biens ou à l'entreprise;

h On peut constater cette tendance à élargir la déductibilité des dépenses dans l'affaire *The Royal Trust Company v. The Minister of National Revenue*, [1956-60] R.C.É. 70; (1957), 57 DTC 1055, où il a été statué que les cotisations versées par l'appelante pour inscrire à un club ses dirigeants et ses cadres supérieurs pouvaient être déduites comme une dépense d'entreprise. En engageant ces dépenses, l'appelante voulait accroître son chiffre d'affaires par le biais des relations personnelles qui seraient établies. Voir aussi *Randall v. Minister of National Revenue*, [1967] R.C.S. 484; 67 DTC 5151; *M. P. Drilling Ltd. c. Le ministre du Revenu national* (précitée);

DTC 6066 (T.D.).

If the income received by a leader of a political party from that party is business income and not income from an office, then, it seems to me that the starting point must be similar to that found in *Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480 at page 486 where the Supreme Court in listing the criteria to be used for determining whether "a reasonable expectation of profit" existed stated:

The factors will differ with the nature and extent of the undertaking: *The Queen v. Matthews* ((1974), 74 DTC 6193). One would not expect a farmer who purchased a productive going operation to suffer the same start-up losses as the man who begins a tree farm on raw land.

Similarly, I think what is a deductible business expense will differ depending upon the nature and extent of the undertaking. I do not find it easy to draw a parallel between those cases which have dealt with the "start-up costs" of a business such as a petroleum-marketing enterprise or a sports car producing enterprise and one such as the present where the ultimate income is closer in character to that received by an employee or an office-holder than it is a business operation. A business operation usually has offsetting income and expense accounts.

More importantly, the expenses incurred by the taxpayer in this case are closer to those incurred by someone seeking employment (e.g. travelling expenses for the purpose of meeting prospective employers) or a newly qualified lawyer seeking to purchase an ongoing law practice (expenses incurred in travelling, meeting and negotiating for that purpose) than they are to the start-up costs in the cases cited. In addition it could seem anomalous for someone who obtains income from holding an office comparable to that of a leader of a political party (e.g. those enumerated in the definition of office in subsection 248(1)) not to be able to deduct his campaign expenses while a party leader because his remuneration was unascertainable (if this is really the case) could do so.

Lalande c. Ministre du Revenu national (1980), 80 DTC 1862 (Commission de révision de l'impôt) et *Frappier c. La Reine*, [1976] 2 C.F. 231; 76 DTC 6066 (1^{re} inst.).

^a Si la rémunération versée par un parti politique à son chef est un revenu d'entreprise et non pas un revenu tiré d'une charge, le point de départ doit alors, à mon sens, être semblable à celui qui a été retenu dans *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480, où la Cour suprême a déclaré ce qui suit, à la page 486, lorsqu'elle a énuméré les critères applicables pour déterminer si un contribuable avait «une expectative raisonnable de profit»:

^c Les facteurs seront différents selon la nature et l'importance de l'entreprise: *La Reine c. Matthews* ((1974), 74 DTC 6193). Personne ne peut s'attendre à ce qu'un fermier qui achète une affaire déjà productive subisse au départ les mêmes pertes que celui qui met sur pied une exploitation forestière sur un terrain vierge.

^e De façon analogue, j'estime que la déductibilité d'une dépense d'entreprise variera selon la nature et l'importance de cette entreprise. Il n'est pas facile d'établir un parallèle entre les affaires qui ont traité des «frais de mise sur pied» d'une entreprise telle qu'une entreprise de commercialisation de pétrole ou de production de voitures de sport, et celle en l'espèce où le revenu final versé se rapproche davantage du revenu gagné par un employé ou par une personne qui occupe une charge que du revenu d'une exploitation commerciale. Une entreprise commerciale comporte habituellement des comptes de revenus et de dépenses.

^g De manière plus significative, les dépenses engagées par le contribuable en l'espèce ressemblent plus à des dépenses engagées pour trouver un emploi (frais de déplacement pour rencontrer des employeurs éventuels) ou à celles d'un avocat récemment admis au Barreau qui veut faire l'acquisition d'une étude déjà établie (déplacements, rencontres, négociations) qu'à celles engagées pour mettre une entreprise sur pied comme dans les affaires précitées. En outre, il pourrait sembler anormal qu'une personne qui occupe une charge comparable à celle d'un chef de parti (p. ex. une des charges énumérées au paragraphe 248(1)) ne puisse pas déduire de son revenu ses dépenses électorales, alors que le chef d'un parti serait en mesure de le faire parce que sa rémunération n'est pas vérifiable (si tel est vraiment le cas).

In my view, even though the scope of deductible expenses has been broadened since the *Daley* decision (*supra*), I think the expenses incurred by the taxpayer in this case are appropriately characterized as being anterior to the commencement of the business with respect to which they are claimed. Unlike the situation which exists in the case of start-up costs of a business, there is a lack of continuity between the activity of running for the leadership and operating as leader. Also significant is the fact that it is not in the hands of the leadership candidate to determine whether he will ever get into the business of being leader or not. In the *Tobias* case (*supra*) the decision to discontinue or continue treasure hunting was in the hands of the taxpayer. Similarly in *M. P. Drilling Ltd.* (*supra*) and *Minister of National Revenue v. Freud* (*supra*) the continuation or not of the business activity was a matter within the control of the taxpayer. But the position of candidate for leadership of a political party is vastly different. He is seeking election to a position; his campaign activities are clearly anterior to and separate from any business of leadership he might eventually get into should he win the election.

Accordingly the appeal will be dismissed.

À mon avis, même si la notion de dépenses déductibles s'est élargie depuis la décision *Daley* (précitée), j'estime que les dépenses du contribuable dans la présente affaire peuvent, à juste titre, être considérées comme des dépenses engagées avant que le contribuable commence l'exploitation de l'entreprise à l'égard de laquelle il les revendique. À la différence de la situation qui existe lorsque le litige porte sur des frais de mise sur pied d'une entreprise, il n'y a pas de lien de continuité entre la participation à la campagne d'investissement et la direction du parti. On ne doit pas négliger non plus le fait qu'il n'appartient pas au candidat de déterminer s'il deviendra effectivement le chef du parti. Dans l'affaire *Tobias* (précitée), la décision de poursuivre ou d'abandonner la chasse au trésor appartenait au contribuable. De façon analogue, dans *M. P. Drilling Ltd.* (précitée) et *Minister of National Revenue v. Freud* (précitée), le contribuable pouvait ordonner la cessation ou la poursuite de l'exploitation de l'entreprise. Toutefois, la situation d'un candidat à la direction d'un parti politique est totalement différente. Il cherche à se faire élire à un poste; les activités qu'il mène durant la campagne sont indiscutablement antérieures et distinctes de toute entreprise de direction de parti politique qu'il pourrait mener s'il gagnait l'élection.

Par conséquent, l'appel est rejeté.