

T-1179-83

T-1179-83

The Queen (Plaintiff)

v.

Wally Fries (Defendant)

Trial Division, Collier J.—Vancouver, June 20, 1984; Ottawa, November 15, 1985.

Income tax — Income calculation — Income or capital gain — Strike pay — Union agreeing to pay members of Liquor Board bargaining unit full take-home pay while on strike in support of other striking unionists — Carlill v. Carbolic Smoke Ball Company, [1893] 1 Q.B. 256 (C.A.) applied — Contract between Union and individual members enforceable once employees accepting offer by going out on strike — Monies received constituting income as directly related to length of time over which payee acted and based on usual salaries — Nothing in Act exempting strike pay, or strikers from taxation — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 3(a), 4(1)(a).

This is an appeal from a finding of the Tax Review Board in favour of the taxpayer. The Union paid the defendant the equivalent of his take-home pay while on strike in support of other striking unionists. The defendant was a member of the Liquor Board bargaining unit which voted to support the Public Service Bargaining Unit strike. A letter, dated before the strike commenced, confirmed that the Liquor Board employees would be reimbursed for full pay loss. The defendant was paid \$880.80 out of the strike fund, which came from union dues paid by the members. The normal "strike stipend" was \$10.00 a week. The Minister of National Revenue had never before assessed union members on strike stipends.

The plaintiff argued that the arrangement between the defendant and his Union was either a contract of services or a contract for services; the payment received pursuant to that contract was therefore taxable. Alternatively, the amount received was "income from a source" and therefore caught by sections 3 and 4 of the Act. For the first argument, reliance was placed on the letter which was characterized as an agreement to pay the defendant an amount of money in consideration of going out on strike in support of the strike of the Public Service Bargaining Unit. *Carlill v. Carbolic Smoke Ball Company*, [1893] 1 Q.B. 256 (C.A.) was invoked. That case established that binding contracts can be created where an offer is made to a class of persons, and where individuals who are part of the group to whom the offer is addressed, act in conformity with the terms of the offer. Acceptance need not be communicated before performance. The defendant replies that it was the group that decided to go on strike, or that accepted the offer. The defendant also argued that as both the Provincial Executive and the Liquor Board Employees Agreement Group are members of the same legal entity, the Saskatchewan Government Employees' Union (S.G.E.U.), and since, with reference to the strike, they each could contract only on behalf of the

La Reine (demanderesse)

c.

Wally Fries (défendeur)

Division de première instance, juge Collier—Vancouver, 20 juin 1984; Ottawa, 15 novembre 1985.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Revenu ou gain en capital — Indemnité de grève — Un syndicat a accepté de verser aux membres de l'unité de négociation de la Régie des alcools l'équivalent d'un salaire net pendant qu'ils faisaient grève pour appuyer d'autres syndicalistes — Application de l'arrêt Carlill v. Carbolic Smoke Ball Company, [1893] 1 Q.B. 256 (C.A.) — Un contrat entre le syndicat et les membres individuels est exécutoire une fois que les employés ont accepté l'offre en se mettant en grève — L'argent reçu constitue un revenu parce qu'il se rapporte directement à la période où le bénéficiaire a agi, et son calcul est fonction du traitement habituel — Rien dans la Loi ne permet d'exempter d'impôt l'indemnité de grève ou les grévistes — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 3a), 4(1)a).

Appel est interjeté d'une décision de la Commission de révision de l'impôt ayant donné gain de cause au contribuable. Le syndicat a versé au défendeur l'équivalent de son salaire net au cours de la période où il était en grève pour appuyer d'autres syndicalistes en grève. Le défendeur était membre de l'unité de négociation de la Régie des alcools qui a voté pour appuyer la grève de l'Unité de négociation de la Fonction publique. Une lettre, datée avant le déclenchement de la grève, a confirmé que les employés de la Régie des alcools seraient intégralement indemnisés de leur perte de salaire. On a versé au défendeur la somme de 880,80 \$ à même le fonds de grève qui provenait des cotisations des syndiqués. L'allocation de grève habituelle s'élevait à 10 \$ par semaine. Le ministre du Revenu national n'avait jamais frappé d'impôt les allocations de grève reçues par des syndiqués.

La demanderesse a fait valoir que l'arrangement entre le défendeur et son syndicat constituait soit un contrat de louage de services ou un contrat d'entreprise; le paiement reçu en vertu de ce contrat était donc imposable. Subsidiairement, elle a soutenu que la somme reçue constituait «un revenu provenant d'une source» et, par conséquent, était visée par les articles 3 et 4 de la Loi. Quant au premier argument, on s'est appuyé sur la lettre qualifiée d'accord aux termes duquel on s'engageait à verser au défendeur une somme en contrepartie de sa cessation de travail pour appuyer la grève de l'Unité de négociation de la Fonction publique. On a invoqué l'arrêt *Carlill v. Carbolic Smoke Ball Company*, [1893] 1 Q.B. 256 (C.A.), qui a établi la règle selon laquelle des contrats obligatoires peuvent être créés lorsqu'une offre est faite à une catégorie de personnes, et lorsque des personnes appartenant au groupe visé par l'offre agissent conformément aux conditions de l'offre. Il n'est pas nécessaire de faire connaître l'acceptation avant l'exécution. Selon le défendeur, c'est le groupe qui a décidé de déclencher la grève ou qui a accepté l'offre. Toujours selon le défendeur, comme la direction provinciale et le *Liquor Board Employees Agreement Group* font partie de la même entité juridique, le *Saskatchewan Government Employees' Union* (S.G.E.U.)

same principal, no contract could exist. A legal person cannot contract with himself or itself.

Held, the appeal should be allowed.

Goldman v. Minister of National Revenue, [1953] 1 S.C.R. 211 establishes that in order for an amount to be taxable as income for services rendered, the existence of a legally enforceable contract between the payor and the payee is not required. The Tax Review Board stated in *Ferris (TE) v MNR*, [1977] CTC 2034 that basic strike benefits are taxable. However, the Federal Court, Trial Division in *O'Brien (JC) v The Queen*, [1985] 1 CTC 285 found that strike benefits were not taxable. There the unions operated a newspaper to provide funds to support a newspaper strike and increase the strike fund. Strikers were paid a percentage of their salaries unrelated to the number of hours worked. The newspaper was operated for profit by the unions on their own and not as agents for the union members. There was no agreement as to how the profits would be distributed. Here there was a distinct understanding that the Liquor Board employees, unlike other strikers, would receive full take-home pay as strike stipends.

There was an enforceable contract between the S.G.E.U. and the individual members employed by the Liquor Board. The obligation to pay the full take-home pay in return for withdrawing services from the Liquor Board was enforceable, once the employees had complied with the offer, by each such individual against the S.G.E.U. The principles in the *Carbolic Smoke Ball* case apply. Although the contract did not constitute either a contract of services, or a contract for services, since no actual work was done, by going on strike the Liquor Board employees were rendering a service to the S.G.E.U. by re-enforcing the strike action of the members of the Public Service Bargaining Unit.

A question arises as to whether there must be actual work done, or services rendered requiring the expenditure of labour, which relates to the money received. Money received for one's own benefit is either a receipt of a capital nature or an income receipt. When applying the ordinary concept and usage of the word "income", the monies received must be income, as opposed to a capital payment. They were not a gift or a windfall, nor payment for an asset or benefit of a permanent or semi-permanent nature. They were directly and solely related to the length of time over which the defendant payee acted. The monetary calculation was based on usual salaries. The amounts smacked of income.

Nothing in the Act makes payments from a strike fund exempt from taxation, nor exempts the defendant, by the mere fact that he was on strike, from payment of tax on amounts received.

(Syndicat des employés du gouvernement de la Saskatchewan), et comme, pour ce qui est de la grève, chacun d'eux ne pouvait s'engager par contrat qu'au nom du même mandant, aucun contrat ne pouvait exister. Une personne ne peut contracter avec elle-même.

a Jugement: l'appel devrait être accueilli.

Compte tenu de l'arrêt *Goldman v. Minister of National Revenue*, [1953] 1 R.C.S. 211, pour qu'une somme soit imposable comme revenu pour des services rendus, l'existence d'un contrat exécutoire sur le plan juridique entre le payeur et le bénéficiaire n'est pas nécessaire. Dans *Ferris (TE) v MNR*, [1977] CTC 2034, la Commission de révision de l'impôt a déclaré que les indemnités de grève de base sont imposables. Toutefois, dans *O'Brien (JC) c La Reine*, [1985] 1 CTC 285, la Division de première instance de la Cour fédérale a statué que les indemnités de grève n'étaient pas imposables. Dans cette affaire-là, les syndicats ont publié un journal dans le but de trouver des fonds pour appuyer une grève à un journal et pour augmenter le fonds de grève. Les grévistes recevaient un pourcentage de leur salaire qui n'avait aucun rapport avec les heures travaillées. Les syndicats ont exploité le journal à des fins lucratives de leur propre chef, et non en tant que mandataires des syndiqués. Il n'existait aucun contrat relatif au mode de répartition des bénéfices. En l'espèce, il existait une entente formelle prévoyant que les employés de la Régie des alcools recevraient l'équivalent de leur salaire net à titre d'allocation de grève.

Il existait un contrat exécutoire entre le S.G.E.U. et chacun des membres à l'emploi de la Régie des alcools. Dès que le S.G.E.U. eut offert aux employés de la Régie des alcools de leur verser leur salaire net en contre-partie de leur cessation de travail à la Régie et que ceux-ci se furent exécutés, le S.G.E.U. a eu l'obligation de payer cette somme, et chacun des employés pouvait dès lors exiger du S.G.E.U. qu'il exécute son obligation. Les principes de l'affaire *Carbolic Smoke Ball* s'appliquent. Même si le contrat ne constituait pas un contrat de louage de services ou un contrat d'entreprise, étant donné qu'aucun travail véritable n'a été accompli, par leur grève, les employés de la Régie des alcools rendaient service au S.G.E.U. en donnant plus de poids à la grève menée par les membres de l'Unité de négociation de la Fonction publique.

Il se pose la question de savoir s'il doit y avoir exécution d'un travail véritable ou prestation de services nécessitant un certain labeur, qui se rapporte à l'argent reçu. Lorsqu'une personne reçoit des sommes d'argent pour son propre avantage, celles-ci doivent être considérées soit comme un gain de nature capitale soit comme un revenu. Appliquant le concept et l'usage courants du mot «revenu», les sommes reçues doivent être un revenu par opposition à un paiement de nature capitale. Elles ne constituaient ni un don, ni une aubaine, ni un paiement à l'égard d'un bien ou d'un avantage de nature permanente ou semi-permanente. Elles se rapportaient directement et exclusivement à la période au cours de laquelle le bénéficiaire défendeur a agi. Le calcul de la somme était fonction du traitement habituel. Les sommes reçues se rapprochent d'un revenu.

Rien dans la Loi ne permet de conclure que les paiements provenant d'un fonds de grève sont exempts d'impôt et que le défendeur, du fait qu'il était en grève, n'avait pas à payer d'impôt sur les sommes reçues.

The departmental policy of not taxing ordinary strike benefits has no bearing here.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Carlill v. Carbolic Smoke Ball Company, [1893] 1 Q.B. 256 (C.A.); *Goldman v. Minister of National Revenue*, [1953] 1 S.C.R. 211; *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] S.C.R. 850.

DISTINGUISHED:

O'Brien (JC) v The Queen, [1985] 1 CTC 285 (F.C.T.D.).

CONSIDERED:

Ferris (TE) v MNR, [1977] CTC 2034 (T.R.B.); *Campbell, S.M., v. M.N.R.* (1958), 21 Tax A.B.C. 145.

REFERRED TO:

Herbert v. McQuade, [1902] 2 K.B. 631 (C.A.).

COUNSEL:

W. H. G. Heinrich for plaintiff.
Jennifer L. Garvie for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Balfour, Moss, Milliken, Laschuk & Kyle, Regina, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

COLLIER J.: This is an appeal, on behalf of the Minister of National Revenue, from a finding of the Tax Review Board in favour of the defendant taxpayer, in respect of an income tax assessment made by the Minister for the 1979 taxation year. (See [1983] CTC 2124 (T.R.B.).)

The issue involves payment, by a union, of an amount of \$880.80 to the defendant who was an employee of the Saskatchewan Liquor Board. He, and fellow employees, went out on a strike in support of other striking unionists. The \$880.80 was equivalent to the defendant's normal net take-home pay during the period he was on strike.

La politique ministérielle de ne pas frapper d'impôt les indemnités de grève ordinaires n'a aucune incidence en l'espèce.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Carlill v. Carbolic Smoke Ball Company, [1893] 1 Q.B. 256 (C.A.); *Goldman v. Minister of National Revenue*, [1953] 1 R.C.S. 211; *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.S. 850.

DISTINCTION FAITE AVEC:

O'Brien (JC) c La Reine, [1985] 1 CTC 285 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Ferris (TE) v MNR, [1977] CTC 2034 (C.R.I.); *Campbell, S.M., v. M.N.R.* (1958), 21 Tax A.B.C. 145.

DÉCISION CITÉE:

Herbert v. McQuade, [1902] 2 K.B. 631 (C.A.).

AVOCATS:

W. H. G. Heinrich pour la demanderesse.
Jennifer L. Garvie pour le défendeur.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Balfour, Moss, Milliken, Laschuk & Kyle, Regina, pour le défendeur.

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

LE JUGE COLLIER: Appel est interjeté en l'espèce, pour le compte du ministre du Revenu national, d'une décision de la Commission de révision de l'impôt ayant donné gain de cause au contribuable défendeur, à l'égard d'une cotisation d'impôt sur le revenu établie par le Ministre pour l'année d'imposition 1979. (Voir [1983] CTC 2124 (C.R.I.).)

Le litige porte sur le versement, par un syndicat, d'une somme de 880,80 \$ au défendeur qui travaillait pour la *Saskatchewan Liquor Board* (Régie des alcools de la Saskatchewan). Le défendeur a, tout comme ses camarades de travail, fait la grève pour appuyer d'autres syndicalistes en grève. La somme de 880,80 \$ équivalait au salaire net habituel du défendeur au cours de la période où il était en grève.

In 1979, there existed, in Saskatchewan, a somewhat complicated organization in respect of employer-employee relationships with the provincial government, its various departments and other entities. The employees of forty-seven departments, boards, commissions or other agencies, controlled or operated by the Saskatchewan government, were divided into bargaining units. Among them was the Liquor Board. There were approximately 500 members in that bargaining unit. The largest bargaining unit of the Saskatchewan government employees' organization was the Public Service Bargaining Unit with roughly 12,000 members. Their employer was the Public Service Commission.

All employees in the various bargaining units were members of the Saskatchewan Government Employees' Union (S.G.E.U.). That Union had a Provincial Executive of twenty-eight members who came from twenty branches of the Union.

The Provincial Executive did not participate in the bargaining process between the various bargaining units and their particular employers. That was done by the bargaining committee of each of the bargaining units.

The collective agreement between the Public Service Commission and the Public Service Bargaining Unit had expired on October 1, 1979. On November 17, 1979, that unit went out on a legal strike.

The collective agreement with the Liquor Board did not come up for renewal until March, 1980.

The evidence discloses that any contract, reached with the Public Service Bargaining Unit, usually became a flagship contract, setting the pattern for other agreements with other bargaining units, and other employers.

The evidence indicates the negotiations, in what I will term the Public Service strike, were not proceeding satisfactorily from the Union's point of view. It was decided to bring pressure on the

En 1979, en Saskatchewan, l'organisation des rapports employeur-employé au sein du gouvernement provincial, de ses divers ministères et d'autres entités était passablement complexe. Les employés de quarante-sept ministères, offices, commissions ou autres organismes, contrôlés ou dirigés par le gouvernement de la Saskatchewan étaient répartis entre diverses unités de négociation. La Régie des alcools était du nombre. Cette unité de négociation se composait d'environ 500 membres. La *Public Service Bargaining Unit* (l'Unité de négociation de la Fonction publique), avec à peu près 12 000 membres, constituait la plus grande unité de négociation de l'organisme représentant les employés du gouvernement de la Saskatchewan. La *Public Service Commission* (Commission de la Fonction publique) était leur employeur.

Tous les employés appartenant aux diverses unités de négociation faisaient partie du *Saskatchewan Government Employees' Union* (S.G.E.U.) (Syndicat des employés du gouvernement de la Saskatchewan). Ce syndicat avait une direction provinciale formée de vingt-huit membres provenant de vingt divisions du syndicat.

La direction provinciale n'a pas participé au processus de négociation entre les diverses unités de négociation et leur employeur particulier. C'est le comité de négociation de chacune des unités de négociation qui s'est acquitté de cette tâche.

La convention collective entre la Commission de la Fonction publique et l'Unité de négociation de la Fonction publique avait pris fin le 1^{er} octobre 1979. Le 17 novembre 1979, cette unité s'est mise en grève légale.

La convention collective liant la Régie des alcools n'est venue à renouvellement qu'en mars 1980.

Il ressort de la preuve que tout contrat, conclu avec l'Unité de négociation de la Fonction publique, devenait habituellement un contrat type, servant d'exemple à d'autres ententes avec d'autres unités de négociation et d'autres employeurs.

D'après la preuve, les négociations, dans ce que j'appellerai la grève dans la Fonction publique, ne se déroulaient pas de façon satisfaisante du point de vue syndical. On a donc décidé de faire pression

employer to speed up negotiations and to try and obtain better offers. Meetings were held between representatives of the Provincial Executive of the S.G.E.U. and representatives of the bargaining unit of the Saskatchewan Liquor Board. The defendant, Fries, was chairman of the Liquor Board Branch of the Union. The first meeting discussed "... the question of taking Liquor Board Branch members off the job to escalate the Public Service/Government Employment strike". At a later meeting with the Tier 1 Committee, or Advisory Committee of the Provincial Executive, Fries is said to have stated he was prepared

... subject to a guarantee that members would be provided payloss for the days off the job and approval of the Executive of the Liquor Board Branch, to take a vote of the membership of the Liquor Board Branch on Saturday, November 24th regarding support for the Public Service/Government Employment Agreement group strike.

The above excerpts are taken from minutes attached to an agreed statement of facts (Exhibit 2). At that stage, there was a recommendation by the Provincial Executive Advisory Committee that, if the Liquor Board union members went out in support, they be paid "pay loss for the duration of the time that they are out". The Provincial Executive adopted the minutes of the Advisory Committee.

The Liquor Board Branch employees voted in favour of a supporting strike. The members knew there would be a recommendation that they be reimbursed their full loss of pay. A letter, dated November 23, 1979, from the Provincial Executive, addressed to the defendant, as "chairperson", and to all Liquor Board Branch members, read as follows:

This is to confirm that the Advisory Committee of the Provincial Executive, on behalf of the Provincial Executive, has agreed that in the event the employees of the Liquor Board agree to support the striking members of the Public Service/Government Employment Agreement, full pay loss will be paid to insure that Liquor Board members do not suffer any economic loss, including loss of pension benefits, etc.

From November 26 to December 17, 1979, a large number of Liquor Board employees, including the defendant, went on strike in support of the

sur l'employeur pour accélérer les négociations et pour essayer d'obtenir de meilleures offres. Des rencontres ont eu lieu entre les représentants de la direction provinciale du S.G.E.U. et ceux de l'unité de négociation de la Régie des alcools de la Saskatchewan. Le défendeur Fries était président de la division «Régie des alcools» du syndicat. Au cours de la première réunion, on a discuté de [TRADUCTION] «... la question de la mise en grève des membres de la division "Régie des alcools" pour intensifier la grève Fonction publique/Emploi gouvernemental». Lors d'une réunion ultérieure avec le *Tier 1 Committee*, appelé aussi *Advisory Committee* (comité consultatif) de la direction provinciale, Fries aurait dit qu'il était disposé

[TRADUCTION] ... à tenir un vote auprès des membres de la division «Régie des alcools» le 24 novembre sur la question de l'appui à la grève du *Public Service/Government Employment Agreement Group*, sous réserve d'une garantie que les membres seraient indemnisés pour les jours où ils ne travailleraient pas et de l'approbation de la direction de la division «Régie des alcools».

L'extrait ci-dessus provient du procès-verbal joint à l'exposé conjoint des faits (pièce 2). À ce stade, le comité consultatif de la direction provinciale a recommandé d'accorder, s'ils cessaient de travailler pour appuyer la grève, aux membres du syndicat de la Régie des alcools [TRADUCTION] «une indemnité de grève pendant la durée de leur cessation de travail». La direction provinciale a adopté le procès-verbal du comité consultatif.

Les employés de la division «Régie des alcools» ont voté en faveur d'une grève de solidarité. Les membres savaient qu'on recommanderait le remboursement intégral de leur perte de salaire. Voici le texte d'une lettre datée du 23 novembre 1979 qu'a adressée la direction provinciale au défendeur, en sa qualité de «président», et à tous les membres de la Division «Régie des alcools»:

[TRADUCTION] La présente a pour but de confirmer que le comité consultatif de la direction provinciale, au nom de cette dernière, a accepté, au cas où les employés de la Régie des alcools s'engageraient à appuyer les grévistes du *Public Service/Government Employment Agreement*, de leur verser intégralement la rémunération perdue de façon à ce qu'ils ne subissent aucune perte pécuniaire, y compris une perte de prestations de pension, etc.

Du 26 novembre au 17 décembre 1979, un grand nombre d'employés de la Régie des alcools, dont le défendeur, se sont mis en grève pour

Public Service Bargaining Unit. The admission in the pleadings is as follows:

7. The Defendant withdrew his services from his employer, the Saskatchewan Liquor Board, for the period November 26 to December 17, 1979.

In the Province of Saskatchewan, at that time, the strike by the Liquor Board employees was, in the circumstances, entirely legal, although their collective agreement with the Board did not expire until March 1980.

The defendant was paid the \$880.80 out of the defence fund, or "strike fund", set up in the S.G.E.U. accounts. That fund, and other funds, came from union dues paid by the members, including the defendant.

The normal "strike stipend", the term used by the Union, when any members were on strike, was usually \$10 a week.

The Provincial Executive had the sole right to make the decision as to payment of strike stipend, and as to the amounts to be paid. Evidence was adduced to show that, in other cases, the Executive had authorized strike stipend payments of up to eighty per cent of gross pay. In this particular case, it authorized strike stipends of full take-home pay.

The evidence was that in other situations, the Minister of National Revenue had never assessed any union members on the strike stipends received.

Mr. Fries' case is a test case. Other striking employees of the Liquor Board received stipends or "strike pay" and, as I understand it, similar assessments have been made by the Minister against them.

I now turn to the law and to the arguments advanced by the parties.

The issues depend on the interpretation of paragraph 3(a) and paragraph 4(1)(a) of the *Income Tax Act*, as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63. Paragraph 3(a) provides that a taxpayer's income for the year is to be calculated by first determining, and I quote:

3. ...

(a) ... the aggregate of amounts each of which is the taxpayer's income for the year (other than a taxable capital

appuyer l'Unité de négociation de la Fonction publique. Voici l'aveu fait dans les plaidoiries:

[TRADUCTION] 7. Le défendeur a cessé de travailler pour son employeur, la Régie des alcools de la Saskatchewan, pendant la période allant du 26 novembre au 17 décembre 1979.

À l'époque, dans la province de la Saskatchewan, la grève des employés de la Régie des alcools était, dans les circonstances, parfaitement légale, même si leur convention collective n'a expiré qu'en mars 1980.

On a versé au défendeur la somme de 880,80 \$ à même le fonds de défense, ou «fonds de grève», établi dans les comptes du S.G.E.U. Ce fonds, ainsi que d'autres, provenaient des cotisations des syndiqués, dont le défendeur.

La «*strike stipend*» (allocation de grève) habituelle, suivant l'expression utilisée par le syndicat, versée à tout membre en grève, s'élevait ordinairement à 10 \$ par semaine.

La décision concernant le paiement d'une allocation de grève et les sommes à verser relevait uniquement de la direction provinciale. Il ressort de la preuve produite que, dans d'autres cas, elle avait autorisé le paiement d'allocation de grève atteignant quatre-vingts pour cent du salaire brut. En l'espèce, elle a autorisé une allocation de grève équivalant au salaire net total.

La preuve a démontré que dans d'autres cas, le ministre du Revenu national n'avait jamais frappé d'impôt les allocations de grève reçues par des syndiqués.

Le cas de M. Fries est un cas-type. D'autres employés en grève de la Régie des alcools ont reçu des allocations ou «indemnités de grève» et, si j'ai bien compris, le Ministre a établi de semblables cotisations à leur encontre.

J'aborde maintenant le droit et les arguments invoqués par les parties.

Les points litigieux dépendent de l'interprétation des alinéas 3a) et 4(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, modifiée par S.C. 1970-71-72, chap. 63. L'alinéa 3a) prévoit que le revenu d'un contribuable pour l'année doit être calculé en déterminant tout d'abord, et je cite:

3. ...

a) ... le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital

gain from the disposition of a property) from a source inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, his income for the year from each office, employment, business and property;

The relevant portions of paragraph 4(1)(a) read as follows:

4. (1) ...

(a) a taxpayer's income ... for a taxation year from an office, employment, business, property or other source, or from sources in a particular place, is the taxpayer's income ... computed in accordance with this Act ...

Counsel appearing on behalf of the Minister argued that the arrangement between the defendant and his Union amounted to either a contract of services or, more probably, a contract for services; the payment received pursuant to that contract was therefore taxable. Alternatively it was argued that, in any event, the amount received constituted "income from a source" and was therefore caught by the earlier quoted provisions of sections 3 and 4 of the Act.

On the first argument, the plaintiff says that the S.G.E.U. approached the defendant to obtain assistance in the strike which was already in progress. Particular reliance was placed on the November 23 letter, to which I have referred. This was characterized as an agreement by the Provincial Executive on behalf of the Union to pay the defendant and his co-workers an amount of money in consideration of their going out on strike in support of the strike of the Public Service Bargaining Unit. The classic case of *Carlill v. Carbolic Smoke Ball Company*, [1893] 1 Q.B. 256 (C.A.), was invoked. That case established the principle that in certain circumstances binding legal contracts can be created where an offer is made to the public generally, or to a class of persons, and where individuals, who are part of the group to whom the offer is addressed, act in conformity with the terms of the offer. In those cases, conforming to the conditions of the offer constitutes acceptance; such acceptance need not be communicated before performance, where it is apparent from the circumstances that the offeror would not require previous acceptance.

The defendant replies, however, that he is not the person who decided to go on strike, but rather

imposable résultant de la disposition d'un bien), dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

Les passages pertinents de l'alinéa 4(1)a) sont ainsi conçus:

4. (1) ...

a) le revenu ... d'un contribuable pour une année d'imposition, provenant d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise, de biens ou d'une autre source, ou de sources situées dans un endroit déterminé, signifie le revenu ... du contribuable, calculée conformément à la présente loi ...

L'avocat qui a comparu pour le compte du Ministre a fait valoir que l'arrangement entre le défendeur et son syndicat équivalait soit à un contrat de louage de services soit, plus probablement, à un contrat d'entreprise et que le paiement reçu en vertu de ce contrat était donc imposable. Subsidiairement, il a soutenu que, quoi qu'il en soit, la somme reçue constituait [TRADUCTION] «un revenu provenant d'une source» et, par conséquent, était visée par les dispositions précitées des articles 3 et 4 de la Loi.

Quant au premier argument, la demanderesse prétend que le S.G.E.U. s'est adressé au défendeur pour obtenir de l'aide dans la grève qui était déjà en cours. On s'est particulièrement appuyé sur la lettre du 23 novembre dont j'ai fait mention. On l'a qualifiée d'accord aux termes duquel la direction provinciale s'est engagée au nom du syndicat à verser au défendeur et à ses camarades de travail une somme en contrepartie de leur cessation de travail pour appuyer la grève de l'Unité de négociation de la Fonction publique. On a invoqué l'arrêt classique *Carlill v. Carbolic Smoke Ball Company*, [1893] 1 Q.B. 256 (C.A.), qui a établi la règle selon laquelle, dans certains cas, des contrats obligatoires sur le plan juridique peuvent être créés lorsqu'une offre est faite au public en général, ou à une catégorie de personnes, et lorsque des personnes appartenant au groupe visé par l'offre agissent conformément aux conditions de l'offre. Dans ces cas, le fait de se conformer aux conditions de l'offre vaut acceptation; il n'est pas nécessaire de faire connaître cette acceptation avant l'exécution lorsque les faits révèlent que l'auteur de l'offre n'exige pas une acceptation préalable.

De son côté, le défendeur soutient toutefois que ce n'est pas lui qui a décidé de déclencher la grève

the Liquor Board Employees Agreement Group collectively, as the result of a majority vote of that group; that he, under the constitution of the S.G.E.U., was obliged to go on strike as a member of that group. The offer, in other words, was that of the Provincial Executive of the Union; the acceptance can only be considered as coming from the Liquor Board Employees Agreement Group. The defendant further argued that as both the Provincial Executive and the Liquor Board Employees Agreement Group are members of the same legal entity, namely the S.G.E.U. and since, with reference to the strike, they each could contract only on behalf of the same principal, no contract could exist at law. It is of course trite law and, indeed, common sense that a legal person cannot contract with himself or itself.

The case of *Goldman v. Minister of National Revenue*, [1953] 1 S.C.R. 211, touches upon the issue of whether a legally enforceable contract is required in order to make a sum received, taxable as the income of the payee for services rendered. Kellock J., (the Chief Justice, Locke and Fauteux JJ., concurring) approved this statement of the law in the English case of *Herbert v. McQuade* in the following terms (page 214):

In *Herbert v. McQuade* ([1902] 2 K.B. 631 (C.A.)), the question for consideration arose under Schedule E, of the *Income Tax Act*, 1842, which imposed tax on "the persons respectively having, using or exercising the offices or employments of profit" in Schedule E for "all . . . profits whatsoever accruing by reason of such offices, (or) employments . . .". Collins M.R., at p. 649, referring to an earlier decision said that,

a payment may be liable to income tax although it is voluntary on the part of the persons who made it, and that the test is whether, from the standpoint of the person who receives it, it accrues to him in virtue of his office; if it does, it does not matter whether it was voluntary or whether it was compulsory on the part of the persons who paid it.

In my view this reasoning is equally applicable to payments made to a person "in connection with" an office or employment.

Rand J., who agreed with the result in the case, but wrote separate reasons, had this to say (pages 217-218):

That both parties intended the money to be paid and received as remuneration for services rendered by Goldman as committee chairman is not open to doubt. The solicitor became in fact

mais plutôt le *Liquor Board Employees Agreement Group* collectivement, à la suite d'un vote majoritaire de ce groupe, et qu'en vertu des statuts du S.G.E.U., il était tenu de faire grève en tant que membre de ce groupe. Autrement dit, l'offre provenait de la direction provinciale du syndicat; l'acceptation ne serait que le fait du *Liquor Board Employees Agreement Group*. Le défendeur a en outre fait valoir que comme la direction provinciale et le *Liquor Board Employees Agreement Group* font tous deux partie de la même entité juridique, à savoir le S.G.E.U. et que comme, pour ce qui est de la grève, chacun d'eux ne pouvait s'engager par contrat qu'au nom du même mandant, aucun contrat ne pouvait exister en droit. Le fait qu'une personne ne puisse contracter avec elle-même est évidemment un principe bien établi en droit et l'expression du bon sens même.

L'affaire *Goldman v. Minister of National Revenue*, [1953] 1 R.C.S. 211, porte sur la question de savoir si l'existence d'un contrat exécutoire sur le plan juridique est nécessaire pour rendre une somme reçue imposable à titre de revenu du bénéficiaire pour services rendus. Le juge Kellock (le juge en chef de même que les juges Locke et Fauteux étant concourants) a approuvé en ces termes cet exposé du droit formulé dans l'affaire anglaise *Herbert v. McQuade* (à la page 214):

[TRADUCTION] Dans *Herbert v. McQuade* ([1902] 2 K.B. 631 (C.A.)), la question en litige découlait de l'annexe E de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1842, qui assujettissait à l'impôt «les personnes qui, respectivement, occupent, utilisent ou exercent les charges ou emplois rémunérés» figurant à l'annexe E pour «tous . . . avantages, quels qu'ils soient, provenant de ces charges (ou) emplois. . .». Se reportant à une décision antérieure, Collins M.R., a dit, à la page 649, que:

un paiement peut être assujetti à l'impôt sur le revenu même s'il a été volontairement effectué par le payeur, et que le critère consiste à déterminer si, du point de vue du bénéficiaire, ce paiement lui a été fait en conséquence de sa charge; dans l'affirmative, il importe peu de savoir si le paiement était volontaire ou obligatoire de la part du payeur.

J'estime que ce raisonnement s'applique également aux paiements effectués à une personne «concernant» une charge ou un emploi.

Le juge Rand, qui a souscrit au résultat dans l'affaire *Goldman* mais rédigé des motifs distincts, s'est exprimé en ces termes (aux pages 217 et 218):

[TRADUCTION] Le fait que les deux parties ont voulu que l'argent soit payé et reçu à titre de rémunération pour les services rendus par Goldman en sa qualité de président du

a conduit between the company and Goldman. It was urged that the payment was voluntary. Apart from the question of a declared trust, it can be assumed that the solicitor was not legally bound to make the payment; but that he was bound by the common understanding, whatever it may be called or whatever its nature, is equally beyond doubt. He voluntarily undertook the obligation at least of his word given in an economic relation; but voluntariness of his consequent action is not to be confused with that present in gift.

The *Goldman* case was under the *Income War Tax Act* [R.S.C. 1927, c. 97]. It, nevertheless to my mind, establishes the proposition that, in order for an amount to be taxable as income for services rendered, the existence of a legally enforceable contract between the payor and the payee is not required.

In *Campbell, S.M., v. M.N.R.* (1958), 21 Tax A.B.C. 145, the Tax Appeal Board, applying the *Goldman* and *McQuade* decisions, held that a gratuitous payment of \$5,000 by a newspaper to a professional swimmer for her praiseworthy attempt to cross Lake Ontario was income to her resulting from services rendered. This, though there was no legal obligation on the part of the newspaper to pay the sum as the swimmer had not succeeded in crossing the lake.

In the case of *Ferris (TE) v MNR*, [1977] CTC 2034, the Tax Review Board stated (although it appears to be *obiter dictum*) that basic strike benefits are taxable. My colleague, Walsh J., in a recent decision, *O'Brien (JC) v The Queen*, [1985] 1 CTC 285 (F.C.T.D.), disputed that view expressed in the *Ferris* case. In the *O'Brien* case, several unions, in order to provide funds to support a newspaper strike and generally increase the strike fund, opened and operated during the strike, a newspaper which produced profits. Ordinary strike benefits and supplemental benefits were paid to the striking newspaper employees in accordance with a set formula contained in the constitution of the union. The formula was based on a percentage of the salary which each member earned before the strike. The amounts received bore no relationship whatsoever to the hours worked on the newspaper during the strike. The only persons excluded

comité ne prête pas à équivoque. Le procureur a effectivement servi d'intermédiaire entre la société et Goldman. On a insisté pour dire que le paiement était volontaire. Mise à part la question d'une fiducie expresse, on peut présumer que le procureur n'était pas juridiquement tenu d'effectuer le paiement; mais le fait qu'il était lié par l'entente commune, peu importe la nature de celle-ci ou le nom qu'on peut lui donner, ne fait également aucun doute. Il a volontairement assumé l'obligation née à tout le moins de la parole qu'il a donnée dans une relation économique; mais on ne doit pas confondre le caractère volontaire du geste qu'il a posé en conséquence avec celui que revêt une donation.

Même si l'affaire *Goldman* portait sur la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* [S.R.C. 1927, chap. 97], j'estime néanmoins qu'elle démontre la proposition selon laquelle, pour qu'une somme soit imposable comme revenu pour des services rendus, l'existence d'un contrat exécutoire sur le plan juridique entre le payeur et le bénéficiaire n'est pas nécessaire.

Dans l'affaire *Campbell, S.M., v. M.N.R.* (1958), 21 Tax A.B.C. 145, la Commission d'appel de l'impôt a, en application des décisions *Goldman* et *McQuade*, décidé qu'un paiement de 5 000 \$ fait à titre gratuit par un journal à une nageuse professionnelle pour sa tentative louable de traverser à la nage le lac Ontario constituait pour cette dernière un revenu découlant de services rendus et ce, malgré l'absence de toute obligation légale de la part du journal de verser la somme étant donné que la nageuse n'était pas parvenue à traverser le lac.

Dans l'affaire *Ferris (TE) v MNR*, [1977] CTC 2034, la Commission de révision de l'impôt a déclaré (bien qu'il s'agisse, semble-t-il, d'une opinion incidente) que les indemnités de grève de base sont imposables. Dans une décision récente, *O'Brien (JC) c La Reine*, [1985] 1 CTC 285 (C.F. 1^{re} inst.), mon collègue le juge Walsh a contesté le point de vue exprimé dans l'affaire *Ferris*. Dans l'affaire *O'Brien*, plusieurs syndicats, dans le but de trouver des fonds pour appuyer une grève à un journal et, de façon générale, pour augmenter le fonds de grève, ont mis sur pied et publié, pendant la durée de la grève, un journal qui a rapporté des bénéfices. Les indemnités de grève habituelles ainsi que des allocations supplémentaires ont été versées aux employés en grève du journal selon une formule déterminée figurant aux statuts du syndicat. La formule reposait sur un certain pourcentage du salaire que gagnait chaque membre avant

from these benefits were those who refused to perform picket duty or to do any work during the strike. The plaintiff's strike benefits were, in those circumstances, held not to be taxable.

In the *O'Brien* case, it was found as a fact, the unions operated the newspaper for profit purposes, on their own, and not as agents for the union members.

It was further found there was no agreement with the union members as to how the profits of the newspaper would be distributed.

This certainly cannot be said of the case before me. There was a distinct understanding by the Liquor Board employees with the S.G.E.U. that, unlike the members of the Public Service Bargaining Unit, they would receive the equivalent of full take-home pay as strike stipends.

In any event, in the circumstances of the present case, I am prepared to hold there was an enforceable contract in existence. Not one between the S.G.E.U. and the Liquor Board Employees Agreement Group; the latter formed a legal component of the S.G.E.U. But one between the S.G.E.U. and the individual members employed by the Liquor Board. Once the S.G.E.U. had offered to pay the employees of the Liquor Board their full take-home pay in return for their withdrawing their own services from the Liquor Board, and once the employees had complied, there existed an obligation by the S.G.E.U. to pay that money to each of the employees. That obligation became legally enforceable by each such individual against the S.G.E.U. What was merely an arrangement or unenforceable agreement between the S.G.E.U. and the Liquor Board Employees Agreement Group, once made and communicated to the employees themselves, became an offer to pay in consideration of a service rendered. The principles of the *Carbolic Smoke Ball* case would apply. Although the contract did not constitute what is commonly known as either a contract for services or a contract of services, since no actual work was done, by going on strike the employees of the

la grève. Les sommes reçues n'avaient absolument aucun rapport avec les heures travaillées au journal durant la grève. Seuls ceux qui ont refusé de faire du piquetage ou d'accomplir quelque travail que ce soit pendant la grève n'ont pas eu droit à ces indemnités. Les indemnités de grève du demandeur ont, dans ces circonstances, été jugées non imposables.

Dans l'affaire *O'Brien*, on a conclu au fait que les syndicats ont exploité le journal à des fins lucratives de leur propre chef, et non en tant que mandataires des syndiqués.

On a en outre conclu à l'inexistence d'un contrat avec les syndiqués relativement au mode de répartition des bénéfices.

On ne peut certes pas en dire autant de l'affaire dont je suis saisi. Il existait, entre le S.G.E.U. et les employés de la Régie des alcools, une entente formelle prévoyant que ces derniers, contrairement aux membres de l'Unité de négociation de la Fonction publique, recevraient l'équivalent de leur salaire net à titre d'allocation de grève.

Quoi qu'il en soit, compte tenu des faits de l'espèce, je suis disposé à conclure qu'il existait un contrat exécutoire, non pas entre le S.G.E.U. et le *Liquor Board Employees Agreement Group*, qui constituait une composante juridique du S.G.E.U., mais entre ce dernier et chacun de ses membres à l'emploi de la Régie des alcools. Dès que le S.G.E.U. eut offert aux employés de la Régie des alcools de leur verser leur salaire net en contrepartie de leur cessation de travail à la Régie et que ceux-ci se furent exécutés, le S.G.E.U. a eu l'obligation de payer cette somme à chacun des employés qui, dès lors, pouvait légalement exiger du S.G.E.U. qu'il exécute cette obligation. Ce qui ne constituait au départ qu'un arrangement ou un accord non exécutoire entre le S.G.E.U. et le *Liquor Board Employees Agreement Group* est devenu, une fois conclu et communiqué aux employés eux-mêmes, une offre de paiement en contrepartie d'un service rendu. Les principes de l'affaire *Carbolic Smoke Ball* s'appliquent. Même le contrat ne constituait pas ce qu'on appelle communément un contrat de louage de services ou un contrat d'entreprise, étant donné qu'aucun travail véritable n'a été accompli, par leur grève, les employés de la Régie des alcools rendaient indubi-

Liquor Board were undoubtedly rendering a service to the S.G.E.U., by re-enforcing the strike action of the members of its Public Service Bargaining Unit.

This leads to the question whether, in order to constitute income, there must be actual work done or services rendered requiring the expenditure of labour, the performance of some activity or the employment of some degree of skill, expertise, thought or energy on the part of the payee which relates somehow to the money received. In that sense, the only service rendered by the defendant would appear to be the performance of regular picket duties during the strike. That service, of course, would be minimal when compared to the benefit derived by the S.G.E.U. from the defendant withdrawing his labour from the liquor Board or, in other words, doing nothing.

The nature of the word "income", as used in the *Income Tax Act*, was considered by the Supreme Court of Canada in the case of *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] S.C.R. 850. The facts are not at all similar to the present case. The *Curran* decision involved the payment of some \$250,000 in consideration of the taxpayer resigning from one company and accepting employment with a firm in which the payor was interested. The question in issue was whether this was a capital or an income receipt. In its decision, the Court held that, as there was no extensive description of "income" in the 1948 *Income Tax Act*, the word had to be given its ordinary meaning, bearing in mind the distinction between capital and income, and the ordinary concepts and usages of mankind. Kerwin C.J., with whom Locke and Judson J.J. concurred, said at pages 854-855:

As has been pointed out in the recent judgment of this Court in *Bannerman v. Minister of National Revenue*, there is no extensive description of income such as appeared in The *Income War Tax Act*. The word must receive its ordinary meaning bearing in mind the distinction between capital and income and the ordinary concepts and usages of mankind. Under the authorities it is undoubted that clear words are necessary in order to tax the subject and that the taxpayer is entitled to arrange his affairs so as to minimize the tax. However, he does not succeed

tablement service au S.G.E.U. en donnant plus de poids à la grève menée par les membres de son Unité de négociation de la Fonction publique.

^a Ceci nous amène à la question de savoir si, pour qu'il y ait revenu, il doit y avoir exécution d'un travail véritable ou prestation de services nécessitant un certain labeur, l'exercice d'une quelconque ^b activité ou l'emploi, dans une certaine mesure, d'aptitudes, d'expertise et de réflexion ainsi qu'une certaine dépense d'énergie de la part du bénéficiaire se rapportant d'une façon ou d'une autre à l'argent reçu. En ce sens, il semble que le seul ^c service rendu par le défendeur ait été l'accomplissement de ses obligations normales de piquetage pendant la grève. Bien entendu, il s'agit là d'un service minime en regard de l'avantage que le S.G.E.U. a tiré de l'arrêt de travail du défendeur à ^d la Régie des alcools ou, autrement dit, de son inaction.

Dans l'arrêt *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.S. 850, la Cour suprême du ^e Canada s'est penchée sur la nature du mot «revenu» utilisé dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les faits de cette affaire ne ressemblent pas du tout à ceux de l'espèce. L'affaire *Curran* ^f portait sur le versement d'une somme de 250 000 \$ à un contribuable pour qu'il démissionne de son poste dans une société et accepte de travailler pour une entreprise dans laquelle le payeur avait des intérêts. La question litigieuse consistait à déterminer s'il s'agissait d'un gain de nature capitale ou de ^g revenu. Dans son arrêt, la Cour suprême a statué que, comme le mot «revenu» n'était pas défini de façon détaillée dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948, ce mot devait être pris dans son acception ^h courante en ayant à l'esprit la distinction entre capital et revenu et les concepts et usages universellement reconnus. Le juge en chef Kerwin, aux motifs duquel les juges Locke et Judson ont souscrit, a dit aux pages 854 et 855:

ⁱ [TRADUCTION] Ainsi qu'il a été souligné dans l'arrêt *Bannerman v. Minister of National Revenue* rendu récemment par cette Cour, le mot «revenu» n'est pas défini de façon détaillée comme il l'a été dans la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. Ce mot doit être pris dans son acception courante en ayant à l'esprit la distinction entre capital et revenu et les concepts et ^j usages courants universellement reconnus. D'après la jurisprudence, il est certain que la loi doit utiliser des termes précis pour imposer le revenu du contribuable et que celui-ci a le droit

in the attempt if the transaction falls within the fair meaning of the words of the taxing enactment.

Martland J., in coming to the same conclusion on the appeal, did not deal directly with the meaning of the word "income".

In my view, where amounts, in this case money, are received by a person for his or her own benefit, those amounts, generally speaking, must be considered either as a receipt of a capital nature or as an income receipt. I know of no other categories; all tax cases appear to place such receipts in either one category or the other, unless, perhaps, the amounts are some kind of mere reimbursement. Gifts may, perhaps, be in a separate category—a kind of no-man's land.

In the circumstances of the present case, when applying the ordinary concept and usage of the word "income", I cannot conceive the monies received as being anything else but a receipt of income as opposed to a capital payment. They were neither a gift nor a windfall, nor payment for an asset or benefit of a permanent or semi-permanent nature. On the contrary, they were directly and solely related to the length of time over which the defendant payee acted (or refused to act) and the time during which the payor benefited from what the payee agreed to do.

The defendant, and his compatriots, received amounts similar to those normally received from their employer. The monetary calculation was based on their usual salaries. During the period in issue, the stipend amounts were paid from a new source, other than the employer. The Liquor Board employees exercised their then right to provide or withdraw their services to or from their employer, for tactical purposes, in union vs. management strategies.

While the test is not: if it is not capital, then it must inevitably be income, the amounts here received smack of income, rather than something else.

All "income" is obviously not taxable under the *Income Tax Act*. There are exceptions covering

d'aménager ses affaires de manière à réduire l'incidence de l'impôt. Cependant, sa tentative sera infructueuse si les termes de la loi fiscale visent clairement la transaction.

Le juge Martland, qui est arrivé à la même conclusion sur le pourvoi, n'a pas traité directement du sens du mot «revenu».

À mon avis, lorsqu'une personne reçoit des sommes, en l'occurrence des sommes d'argent, pour son propre avantage, celles-ci doivent, en général, être considérées soit comme un gain de nature capitale soit comme un revenu. Je ne connais aucune autre catégorie; toutes les affaires fiscales semblent classer de tels gains dans l'une ou l'autre de ces catégories, à moins que, peut-être, les sommes en question ne soient qu'une sorte de simple remboursement. Il est possible que les dons appartiennent à une catégorie distincte—à une sorte de zone mal définie.

Compte tenu des faits de l'espèce, si j'applique le concept et l'usage courants du mot «revenu», je ne peux voir dans les sommes reçues autre chose qu'un revenu par opposition à un paiement de nature capitale. Elles ne constituaient ni un don, ni une aubaine, ni un paiement à l'égard d'un bien ou d'un avantage de nature permanente ou semi-permanente. Au contraire, elles se rapportaient directement et exclusivement à la période au cours de laquelle le bénéficiaire défendeur a agi (ou refusé d'agir) et à la période où le payeur a tiré profit de ce que le bénéficiaire a accepté de faire.

Le défendeur et ses compagnons de travail ont reçu des sommes correspondant à celles qu'ils recevaient habituellement de leur employeur. Le calcul de la somme était fonction de leur traitement habituel. Durant la période en cause, les sommes versées au titre des allocations provenaient d'une nouvelle source, autre que l'employeur. Les employés de la Régie des alcools ont exercé le droit qu'ils avaient alors de fournir ou non leurs services à leur employeur, pour des fins tactiques, dans le cadre des stratégies syndicales-patronales.

Bien que le critère ne revienne pas à dire: si ce n'est pas un gain de nature capitale, c'est donc inévitablement un revenu, les sommes reçues en l'espèce se rapprochent plus d'un revenu que d'autre chose.

Il va de soi que ce n'est pas tout «revenu» qui est imposable sous le régime de la *Loi de l'impôt sur*

certain persons, corporations or organizations and also certain types of income depending on its source or nature. Paragraph 3(a) of the Act provides that "income . . . from a source inside or outside Canada" is taxable. The source in the present case was the S.G.E.U. and more particularly the strike fund of the S.G.E.U. I can find nothing in the Act which makes payments from a strike fund exempt from taxation. As to the beneficiary of the payment as well as to the nature of the payment, again, I can find nothing in the Act, nor in any relevant legislation, which would lead one to conclude the defendant, by the mere fact that he was on strike, would be exempted from payment of tax on amounts received. Nor can I conclude the payments made in the context of the present situation would somehow be exempt.

Evidence was led to the effect it has been the consistent policy of the Department and of assessing officers not to assess, for taxation, any ordinary strike benefits received by a taxpayer and paid as a result of a labour dispute. I fully accept that evidence. But it can have no real bearing on the issue here. The manner in which the provisions of a statute are applied, by officers charged with their implementation, can never change or affect the substance or meaning of those provisions. The administrative decision to refrain from taxing ordinary strike benefits might well have been taken for no reason, other than it was politically less controversial.

I cannot concur in the reasoning of the presiding Tax Review Board member, nor in his result.

I am driven to the conclusion the amounts received by the defendant were income, and not exempt from tax.

I add this. Those of us brought up in the common law tradition normally rely so heavily on precedents, that an administrative practice applied over a prolonged period can frequently create the impression that it, in fact, conforms to substantive law. It may be Parliament should stipulate whether or not ordinary strike pay and any supplementary or extraordinary strike benefits should or

le revenu. Il existe des exceptions visant certaines personnes, corporations ou organisations ainsi que certains types de revenu selon sa source ou sa nature. L'alinéa 3a) de la Loi prévoit que le «revenu . . . dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada» est imposable. En l'espèce, la source était le S.G.E.U. et plus particulièrement son fonds de grève. Rien dans la Loi ne me permet de conclure que les paiements provenant d'un fonds de grève sont exempts d'impôt. Quant au bénéficiaire du paiement ainsi qu'à la nature du paiement, là encore je ne trouve rien dans la Loi ni dans quelque autre texte législatif pertinent qui permette de conclure que le défendeur, du seul fait qu'il était en grève, n'avait pas à payer d'impôt sur les sommes reçues. Il m'est également impossible de conclure que les paiements effectués dans le présent contexte sont d'une façon ou d'une autre exonérés d'impôt.

On a rapporté la preuve de la politique constante du Ministère et des agents de cotisation de ne pas frapper d'impôt quelque indemnité de grève ordinaire reçue par un contribuable et versée par suite d'un conflit de travail. J'accepte cette preuve sans réserve. Toutefois, elle n'a aucune portée réelle sur le présent litige. La manière dont les dispositions d'une loi sont appliquées par les fonctionnaires responsables n'a jamais pour effet de modifier le fond ou le sens de ces dispositions. Il est fort possible que la décision administrative de ne pas frapper d'impôt les indemnités de grève ordinaires n'a pas été prise pour d'autre raison que le fait qu'elle était moins controversée sur le plan politique.

Je ne saurais souscrire au raisonnement du membre de la Commission de révision de l'impôt qui a présidé l'audition, ni à sa conclusion.

J'en arrive à la conclusion que les sommes reçues par le défendeur constituaient un revenu et n'étaient pas exemptes d'impôt.

J'ajoute ceci. Ceux d'entre nous qui ont reçu une formation de *common law* s'appuient généralement de façon si importante sur la jurisprudence que l'application d'une pratique administrative au cours d'une période prolongée peut fréquemment créer l'impression que cette pratique est, en fait, conforme au droit positif. Peut-être le Parlement devrait-il prescrire si les indemnités de grève ordi-

should not be taxable. It appears this question was in fact raised, but never actually dealt with, when amendments to the *Income Tax Act* were enacted. On this subject, I quote from paragraph 26,460 of *Income Taxation in Canada*, Vol. II, published by Prentice-Hall Canada Inc.:

Strike pay is an anomaly. The amounts (union dues) from which strike pay is paid are fully deductible in the hands of employees, as are, for example, unemployment insurance premiums. By contrast, however, unemployment insurance benefits are taxed. On the assumption that strikes are voluntary and unemployment is involuntary, if there was to be an exception, one would have thought it might be unemployment benefits that were exempt. This anomaly, clearly, occurred at the cabinet table, as the first tax reform bill showed 'strike pay' as a marginal note for amounts to be included in income, but without the corresponding legal language.

The appeal is allowed. The assessment is confirmed. The plaintiff is entitled to costs.

naires ainsi que toutes les autres allocations de grève supplémentaires ou extraordinaires doivent ou non être imposées. Il semble que cette question ait effectivement été soulevée lors de la promulgation des modifications apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais qu'on n'en ait jamais réellement traité. À ce sujet, je cite l'extrait suivant du paragraphe 26,460 de l'ouvrage *Income Taxation in Canada*, vol. II, publié par Prentice-Hall Canada Inc.:

[TRADUCTION] L'indemnité de grève est une anomalie. Les sommes (cotisations syndicales) à même lesquelles est payée l'indemnité de grève sont entièrement déductibles entre les mains d'employés tout comme le sont, par exemple, les primes d'assurance-chômage. Par contre, les prestations d'assurance-chômage sont assujetties à l'impôt. En présupposant qu'une grève est volontaire et que le chômage ne l'est pas, on aurait pu croire que, s'il devait y avoir une exception, ce sont les prestations d'assurance-chômage qui auraient été exonérées d'impôt. Manifestement, cette anomalie est survenue au cabinet, car le premier projet de loi portant réforme de la fiscalité laissait voir l'expression [TRADUCTION] "indemnité de grève" à titre de note marginale visant les sommes à inclure au revenu, mais sans comporter de disposition qui y corresponde.

L'appel est accueilli. La cotisation est confirmée. La demanderesse a droit aux dépens.