

T-2032-81

T-2032-81

Jan C. O'Brien (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

INDEXED AS: O'BRIEN v. R.

Trial Division, Walsh J.—Vancouver, March 12, 13 and 19, 1985.

Income tax — Income calculation — Supplemental strike benefits — Joint council of striking unions operating newspaper during strike — Union members working on paper not paid therefor, but supplemental strike benefits from profits of operating newspaper distributed according to formula in union constitution — Argued that paper operated by union members as individual contractors — Individual union members not liable to tax — Wipf v. The Queen and Goldman v. Minister of National Revenue distinguished as here no agreement re: distribution of profits — Joint council not agent for individual union members as no instructions as to distribution of profits — Tax Review Board decision in Ferris case holding supplemental strike benefits taxable, considered and disagreed with — Not simply flow-through of profits of newspaper to Union members, as not all profits distributed, and part of distribution from other sources — Result that profits of successful business tax exempt — Remedy lying in amendment to Act — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 149(1)(k).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

DISTINGUISHED:

Wipf v. The Queen, [1975] F.C. 162; [1975] CTC 79 (C.A.); *Goldman v. Minister of National Revenue*, [1953] 1 S.C.R. 211; 53 DTC 1096; *Heatons Transport (St. Helens) Ltd. v. Transport and General Workers' Union*, [1973] A.C. 15 (H.L.).

CONSIDERED:

Ferris, T.E. et al. v. M.N.R. (1977), 77 DTC 17 (T.R.B.); *Coast Steel Fabricators Ltd. et al. v. Minister of Finance*, [1973] 4 W.W.R. 701 (B.C.S.C.); *Chappell v. Times Newspapers Ltd.*, [1975] 1 W.L.R. 482 (C.A.); *Ministre du Revenu National v. Eastern Abbatoirs Ltd.*, [1963] Ex.C.R. 251; [1963] C.T.C. 19.

Jan C. O'Brien (demanderesse)

a c.

La Reine (défenderesse)

RÉPERTORIÉ: O'BRIEN c. R.

b Division de première instance, juge Walsh—Vancouver, 12, 13 et 19 mars 1985.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Indemnités supplémentaires de grève — Un conseil mixte de syndicats en grève a exploité un journal au cours d'une grève — Les membres du syndicat qui ont travaillé à la publication du journal n'ont pas été rémunérés, mais des indemnités supplémentaires de grève ont été versées à même les profits tirés de l'exploitation du journal, conformément à une formule fixée dans les statuts du syndicat — On a prétendu que le journal était exploité par les membres du syndicat à titre d'entrepreneurs individuels — Les montants reçus par les membres du syndicat n'étaient pas imposables — Distinction faite avec Wipf c. La Reine et Goldman v. Minister of National Revenue puisque, en l'espèce, il n'existait pas d'entente quant à la répartition des bénéfices — Le conseil mixte n'était pas mandataire des membres du syndicat, puisqu'aucune instruction n'avait été donnée quant à la distribution des profits — La Cour prend en considération la décision de la Commission de révision de l'impôt dans l'affaire Ferris, selon laquelle les indemnités supplémentaires de grève sont imposables, mais n'y souscrit pas — Il ne s'agissait pas seulement d'un moyen de répartir les profits du journal entre les membres du syndicat, puisque non seulement tous les profits n'ont pas été répartis, mais encore une partie de cette distribution provenait d'autres sources — Il en résulte une situation où les profits d'une entreprise très florissante sont exonérés d'impôt — La solution consiste à modifier la Loi — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 149(1)(k).

JURISPRUDENCE

DISTINCTION FAITE AVEC:

Wipf c. La Reine, [1975] C.F. 162; [1975] CTC 79 (C.A.); *Goldman v. Minister of National Revenue*, [1953] 1 R.C.S. 211; 53 DTC 1096; *Heatons Transport (St. Helens) Ltd. v. Transport and General Workers' Union*, [1973] A.C. 15 (H.L.).

i

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Ferris, T.E. et al. v. M.N.R. (1977), 77 DTC 17 (C.R.I.); *Coast Steel Fabricators Ltd. et al. v. Minister of Finance*, [1973] 4 W.W.R. 701 (C.S.C.-B.); *Chappell v. Times Newspapers Ltd.*, [1975] 1 W.L.R. 482 (C.A.); *Ministre du Revenu National v. Eastern Abbatoirs Ltd.*, [1963] R.C.É. 251; [1963] C.T.C. 19.

COUNSEL:

P. N. Thorsteinsson, Q.C. and Lorne A. Green
for plaintiff.
Ingebord E. Lloyd for defendant.

SOLICITORS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

EDITOR'S NOTE

The Editor has decided that an abridgment of the facts of this case will suffice.

During a strike, which lasted several months, against the Vancouver Sun and Province, a newspaper titled the Vancouver Express was produced. It was published, according to its masthead, by Pugstem Publications, a joint venture of the unions involved in the labour dispute. Pugstem Publications was the name of a dormant limited company. The Express was operated with a view to making a profit and to maintain readership and advertising pending a return to normal operations. About 250 out of 1,400 unionized employees worked on the Express. The union members were not paid for their work on the Express but supplemental strike benefits, resulting from profits from the operation of the newspaper, were distributed according to a formula in the union constitution. The amounts received were unrelated to the hours worked. The members excluded from benefits were those who refused to picket or do other work for the union during the strike.

The labour unions were exempted from income tax under paragraph 149(1)(k) of the Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63. The issue in this case was whether the individual unionists were liable to tax in respect of the amounts which they received as supplemental benefits.

AVOCATS:

P. N. Thorsteinsson, c.r. et Lorne A. Green
pour la demanderesse.
Ingebord E. Lloyd pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

NOTE DE L'ARRÊTISTE

L'arrêteste a décidé qu'un résumé des faits de l'espèce suffirait.

Au cours d'une grève de plusieurs mois, déclenchée contre le Sun de Vancouver et le Province, on a mis sur pied un journal intitulé l'Express de Vancouver. D'après son placard administratif, celui-ci a été publié par Pugstem Publications, une société en participation constituée des syndicats impliqués dans le conflit de travail. Pugstem Publications était le nom d'une société à responsabilité limitée qui était inactive. L'exploitation de l'Express visait à générer des bénéfices et à maintenir le nombre de ses lecteurs et de ses annonces publicitaires jusqu'au retour à la normale. Environ 250 des 1 400 syndiqués y travaillaient. Les syndiqués n'ont touché aucune rémunération pour leur travail à l'Express, mais des indemnités de grève supplémentaires provenant du profit d'exploitation de ce journal ont été réparties d'après une formule fixée dans les statuts du syndicat. Les sommes reçues n'avaient aucun rapport avec le nombre d'heures de travail. Les membres qui ont refusé de faire du piquetage ou tous autres travaux pour le syndicat pendant la grève n'ont pas eu droit aux indemnités.

Les syndicats étaient exonérés de l'impôt sur le revenu en vertu de l'alinéa 149(1)k) de la Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63. La question posée en l'espèce est de savoir si les sommes que les syndiqués ont reçues à titre d'indemnité supplémentaire sont imposables.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

WALSH J.: Since Pugstem Publications was merely a name used by the unions operating it as a joint venture, it was not seriously disputed that the profits made by the Vancouver *Express* were exempt from taxation under paragraph 149(1)(k) of the Act. The defendant does not contend that the union members, or even those actually working in the operation of the newspaper, were employees or that the amounts received as supplemental benefits constituted remuneration for work performed. The contention is, however, that the Vancouver *Express* was operated as a joint venture by the 1,400-odd union members rather than by the unions themselves, that the members were all individual contractors and that whatever sums they received in supplemental benefits were taxable as income derived from the operation of a business in the nature of distribution of profits from its operation and that the flow-through of such payments from the unions themselves to the individual members does not alter their taxability for these receipts.

In the Federal Court of Appeal case of *Wipf v. The Queen*, [1975] F.C. 162; [1975] CTC 79 (The Hutterian case) the Court of Appeal decided in a judgment later confirmed in the Supreme Court, and held at page 165 F.C.; at pages 80-81 CTC:

In my opinion neither the farming operations nor the profits therefrom are, in any relevant sense, those of the individual members of the communities. The operations in each community are those of the trustees or the corporation, as the case may be, and for their account. The profits, as well, of such operations are theirs for the purposes for which they have been established. The individual members are not entitled to such profits at any stage either in individual shares or collectively. When becoming members they engage to devote their time and effort to the operation without wages or reward and without entitlement to any form of return save the subsistence to be provided by the trustees or corporation for them and their families. Such subsistence, as I see it, is all that the individual members are ever entitled to under the arrangements and, in my opinion, its value represents the full extent of the individual member's income for the purposes of the *Income Tax Act*.

It must be noted, however, that in that case there was a definite agreement upon becoming members of the community that the individuals would

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

LE JUGE WALSH: Puisque Pugstem Publications n'était qu'un nom utilisé par les syndicats pour exploiter la société en participation, il n'a pas été contesté de façon sérieuse que les profits faits par l'*Express* de Vancouver étaient exonérés d'impôt aux termes de l'alinéa 149(1)(k) de la Loi. La défenderesse ne soutient pas que les syndiqués, même ceux qui travaillaient effectivement au journal, étaient des employés ni que les montants reçus à titre d'indemnités supplémentaires constituaient une rémunération pour services rendus. Cependant, on prétend que l'*Express* de Vancouver était exploité comme une société en participation par les 1 400 syndiqués et non pas par les syndicats eux-mêmes, que les membres étaient tous des entrepreneurs individuels et que tous les montants reçus par ces derniers à titre d'indemnité supplémentaire étaient imposables comme revenu tiré de l'exploitation d'une entreprise, lequel correspondait à une distribution des profits réalisés, et que le transfert de ces paiements des syndicats eux-mêmes aux membres individuels ne change pas le caractère imposable de telles attributions.

Dans *Wipf c. La Reine*, [1975] C.F. 162; [1975] CTC 79 (l'affaire des Hutterites), la Cour d'appel fédérale a rendu un jugement qui a ensuite été confirmé par la Cour suprême; elle a décidé ainsi aux pages 165 C.F.; 80-81 CTC:

À mon avis, les opérations agricoles et les profits en résultant n'appartiennent en aucune manière aux membres des communautés pris individuellement. Les opérations agricoles de chaque communauté relèvent des administrateurs ou de la corporation, selon le cas, et sont entreprises pour leur compte. De même, les bénéfices provenant de ces opérations leur reviennent pour être utilisés aux fins pour lesquelles ils ont été établis. À aucun moment, les membres n'ont droit à ces bénéfices, que ce soit individuellement ou collectivement. Lorsqu'ils deviennent membres, ils s'engagent à consacrer leur temps et leurs travaux à ces opérations, sans aucune rémunération ou récompense et sans avoir droit à aucune forme de paiement, excepté les moyens de subsistance qui leur seront fournis, ainsi qu'à leur famille, par les administrateurs ou la corporation. À mon sens, ces moyens de subsistance représentent tout ce qu'aux termes des ententes, les membres individuels sont en droit de recevoir et, à mon avis, leur valeur représente le montant total du revenu de chaque membre aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Il convient toutefois de remarquer que, dans ce cas-là, des personnes qui acceptaient de devenir membres de cette collectivité s'étaient toutes bien

devote their time and effort to the operation without wages or reward save for subsistence.

In the present case there was no such agreement as to what the members of the joint council operating the newspaper would distribute to the individual unions or what amounts, if any, the union executives would then distribute to the members, although it was certainly implied that at least some, if not all of the profits, would eventually be received by the union members as in fact took place. It is also of interest to note the tax problem created by the *Wipf* case was cured by an amendment to the *Income Tax Act*, section 143 being substituted by S.C. 1977-78, c. 1, s. 71 applicable to 1977 and subsequent years.

The defendant referred to a number of authorities from which counsel felt some principles might be derived which would be applicable to the present highly unusual case. The Supreme Court case of *Goldman v. Minister of National Revenue*, [1953] 1 S.C.R. 211; 53 DTC 1096, is authority for the principle that taxation cannot be avoided by using an intermediary as a conduit for the flow-through of what would otherwise be taxable income. At pages 217-218 S.C.R.; at page 1100 DTC the judgment states:

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 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.

There is no dispute about this principle but the facts in the present case do not support its application, since there was no agreement with the union members as to how the profits of the newspaper were to be distributed.

In the British case of *Heatons Transport (St. Helens) Ltd. v. Transport and General Workers' Union*, [1973] A.C. 15 (H.L.), the President of the House of Lords states at page 102:

But questions of delegation from "the top," to use the phrase adopted by Roskill L.J. do not arise if authority to take industrial action has either expressly or implicitly been conferred directly upon shop stewards from "the bottom" i.e. the

engagées à consacrer leur temps et énergie à l'exploitation sans salaire ni récompense, si ce n'est pour leur subsistance.

En l'espèce, il n'existait pas d'entente sur ce que les membres du conseil mixte exploitant le journal distribueraient aux syndicats individuels ou sur les montants éventuels que les dirigeants syndicaux donneraient alors à leurs membres, bien qu'il ait certainement été implicite qu'une partie des bénéfices au moins serait reçue par les membres du syndicat, ce qui s'est effectivement produit. Il est aussi intéressant de souligner que le problème fiscal créé par l'affaire *Wipf* a été réglé par une modification de la *Loi de l'impôt sur le revenu* puisque l'article 143 a été remplacé par S.C. 1977-78, chap. 1, art. 71, applicable à 1977 et aux années subséquentes.

La défenderesse s'est référée à une certaine jurisprudence dont l'avocat estimait pouvoir tirer des principes pour les appliquer à l'espèce, laquelle est une affaire assez inhabituelle. L'arrêt de la Cour suprême dans *Goldman v. Minister of National Revenue*, [1953] 1 R.C.S. 211; 53 DTC 1096 permet d'établir le principe selon lequel il ne peut être utilisé d'intermédiaire pour éviter l'imposition sur ce qui aurait autrement constitué un revenu imposable. Aux pages 217-218 R.C.S.; 1100 DTC du jugement, il est dit:

[TRADUCTION] Il ne fait pas de doute que les deux parties voulaient que l'argent soit versé et reçu à titre de rémunération pour services rendus par Goldman à titre de président du comité. Le procureur est devenu en fait un intermédiaire entre la société et Goldman. On a soutenu que le paiement était volontaire. À part la question d'une fiducie déclarée, on peut présumer que le procureur n'était pas légalement tenu de faire le versement, mais il ne fait pas de doute non plus qu'il ait été lié par l'entente commune, quel que soit son nom ou sa nature.

Ce principe n'est pas contesté, mais les faits en l'espèce ne permettent pas son application puisqu'il n'existait pas d'entente entre les syndiqués quant à la manière dont les bénéfices du journal seraient répartis.

Dans l'affaire britannique *Heatons Transport (St. Helens) Ltd. v. Transport and General Workers' Union*, [1973] A.C. 15 (H.L.), le président de la Chambre des lords déclare à la page 102:

[TRADUCTION] Mais les questions de délégation «d'en haut» pour reprendre l'expression du lord juge Roskill ne se posent pas si l'autorité de prendre des mesures industrielles a été conférée aux délégués syndicaux, de façon expresse ou impli-

membership of the union, whose agreement is also the ultimate source of authority of the general executive council itself.

In the present case, while the members of the union certainly did not disagree with the decision of the steering committee, the unions or joint council or whatever one wishes to call it, to publish a newspaper during the strike, their agreement to do so was never sought. In fact, the meeting of November 1 merely reported to them what steps had been taken towards such publication.

The case of *Chappell v. Times Newspapers Ltd.*, [1975] 1 W.L.R. 482 (C.A.) does not help the defendant. Reference was made to the statement by Lord Denning at page 500, which is merely authority for the fact that if a press release is issued by the union on behalf of all of the men then it must bind each individual member who must be deemed to have authorized it unless he has disavowed it. The British Columbia Supreme Court case of *Coast Steel Fabricators Ltd. et al. v. Minister of Finance*, [1973] 4 W.W.R. 701, is a joint venture case. It was held that the joint venture was merely a vehicle of convenience used by two contractors jointly for coordinating and administering their contract which must at all times be considered as having been performed by them even though undertaken through the agency of the joint venture, which was merely an accounting device.

It is defendant's contention that in the present case the joint council which was operating the newspaper was merely an agent for all the individual union members who were joint venturers or independent contractors. This appears to me to be an argument which does not accord with the reality of the facts. It is difficult to conceive of any agency agreement whether written, oral or even implied, in which the principal confides the operation of a business to an agent without giving any instructions as to the distribution of the profits so that the agent is free to eventually distribute all, part of (as in the present case) or none of the profits to the principal. While the general funds of the unions eventually received all of the profits from the operation of the newspaper on a *pro rata* basis in accordance with the numbers of their members, it was their executive who then decided

cite, par la «base», c'est-à-dire par les membres du syndicat dont l'accord est aussi la source ultime d'autorité du conseil exécutif général lui-même.

En l'espèce, bien que les membres du syndicat n'aient certainement pas rejeté la décision du comité directeur, des syndicats ou du conseil mixte, quel que soit son nom, de publier un journal pendant la grève, on n'a cependant jamais cherché à avoir leur accord. En fait, lors de la réunion du 1^{er} novembre, ils ont été seulement informés des démarches entreprises en vue d'une telle publication.

L'affaire *Chappell v. Times Newspapers Ltd.*, [1975] 1 W.L.R. 482 (C.A.) n'est d'aucun secours pour la défenderesse. Il a été fait référence à la déclaration de lord Denning, à la page 500, qui pose le principe selon lequel le communiqué de presse émis par le syndicat au nom de tous ses membres lie tous ceux qui sont réputés l'avoir autorisé, à moins de l'avoir désavoué. L'arrêt de la Cour suprême de la Colombie-Britannique, *Coast Steel Fabricators Ltd. et al. v. Minister of Finance*, [1973] 4 W.W.R. 701, porte sur une société en participation. Il a été jugé que la société en participation n'était qu'un instrument utilitaire que les entrepreneurs avaient institué pour coordonner et administrer leur contrat, lequel doit en tout temps être considéré comme un contrat qu'ils ont exécuté eux-mêmes, bien qu'il ait été conclu, en fait, par le biais de la société en participation, qui n'était qu'un artifice comptable.

La défenderesse soutient qu'en l'espèce, le conseil mixte qui exploitait le journal n'était qu'un représentant de tous les membres du syndicat qui étaient des associés de la société en participation ou des entrepreneurs indépendants. Cet argument ne me semble pas concorder avec la réalité des faits. Il est difficile de concevoir une convention de mandat, qu'elle soit écrite, orale ou même implicite, dans laquelle le mandant confie l'exploitation d'une entreprise à un mandataire sans lui donner d'instructions sur la distribution des profits de sorte que le mandataire est libre de les attribuer éventuellement dans leur totalité, partiellement (comme en l'espèce) ou de ne rien remettre au mandant. Bien que finalement tous les profits de l'exploitation du journal soient allés dans les caisses générales des syndicats, au prorata du nombre de membres de chacun, c'est la direction qui a

how they should be distributed to the members in accordance with the union constitution during the strike and retained the rest in the general funds after the strike when no further distribution could be made in the nature of supplemental strike pay. It appears difficult to successfully contend that what they did was done as agents for the individual members, save in the very general sense that democratically elected union executives can always be said to be acting on behalf of the members in everything they do.

Defendant's argument really is derived from Interpretation Bulletin 334R, which of course is no authority for the Court but merely expresses the way in which defendant contends the interpretation should be made. It states in paragraph 3:

Where union members receive funds that originated, or will originate, from the operation of a business by the union, the amounts will be treated as income subject to tax regardless of whether or not the receiving members participated in the business activity.

Finally, the principle authority relied on by defendant is the Tax Review Board case of *Ferris, T.E. et al. v. M.N.R.* (1977), 77 DTC 17, dealing with a similar situation which arose in Victoria in 1973 when there was a strike at Victoria Press Limited which published the *Victoria Times* and *Daily Colonist* and striking employees published a paper known as the *Victoria Express* during the strike. They were held to be taxable on the supplemental strike benefits paid to them by their unions out of the newspaper profits which were, as in the present case, turned over to their unions for distribution. This judgment was appealed but the appeal has never been proceeded with since counsel advised that as a matter of policy it was decided to appeal the present case directly to the Federal Court leaving the appeal of the *Ferris* case dormant until a decision on the same issue was reached in this Court. It is therefore no authority for the Crown's position in the present case, but the judgment should be attentively read. The decision contains one statement with which I cannot agree and with which even defendant does not agree where it concludes that since there is no statutory sanction for not assessing basic strike pay it also should be taxed in the same manner as the supplemental benefits on the basis that the

décidé de la façon dont ils devaient être répartis entre les membres d'après les statuts du syndicat, pendant la grève, et qui a ensuite gardé le reste dans les caisses après la grève lorsqu'il était devenu impossible de les distribuer sous forme d'indemnité supplémentaire de grève. Il semble difficile de soutenir qu'ils aient agi en tant que mandataires des membres du syndicat, sauf au sens très général où des dirigeants syndicaux élus démocratiquement peuvent toujours être considérés comme des représentants de leurs membres dans toutes leurs activités.

La défenderesse s'appuie en fait dans son plaidoyer sur le Bulletin d'interprétation 334R qui n'a, bien entendu, aucune autorité jurisprudentielle pour la Cour et ne fait qu'exprimer la manière dont l'interprétation devrait se faire selon la défenderesse. Il y est dit au paragraphe 3:

Si les sommes versées par le syndicat à l'un de ses membres proviennent, ou proviendront, de l'exploitation d'une entreprise par le syndicat, ces sommes seront considérées comme un revenu imposable, que le bénéficiaire participe ou non à l'entreprise.

Enfin, la jurisprudence sur laquelle la défenderesse s'est principalement fondée est l'affaire *Ferris, T.E. et al. v. M.N.R.* (1977), 77 DTC 17 de la Commission de révision de l'impôt, où il s'agissait d'une situation identique qui s'était produite en 1973 à Victoria; il y avait eu une grève à la Victoria Press Limited qui publiait le *Times* et le *Daily Colonist* de Victoria, et les employés grévistes avaient sorti un journal appelé l'*Express* de Victoria pendant leur grève. Ils ont été imposés sur l'indemnité supplémentaire de grève que leur avaient versée leurs syndicats à partir des bénéfices provenant du journal, lesquels avaient été, comme en l'espèce, remis aux syndicats pour qu'ils les distribuent. Appel a été interjeté de cette décision, mais il n'a pas eu de suite parce que l'avocat a déclaré que, par principe, on avait décidé de porter l'espèce directement devant la Cour fédérale, ce qui laisse l'appel de l'affaire *Ferris* en veilleuse jusqu'à ce que la présente Cour ait statué sur la même question. Cette dernière affaire n'a donc aucune portée pour la thèse de la Couronne en l'espèce, mais il convient de bien lire le jugement. La décision renferme une déclaration à laquelle je ne puis souscrire et avec laquelle même la défenderesse est en désaccord parce qu'il est conclu que, vu l'absence de sanction dans la Loi

general strike fund is built up by a proportion of the union dues paid by each of the members which are tax deductible from income, and therefore, as in the case of pension plans or registered retirement savings plans, the amounts received should then be taxable as income when they are paid out to the taxpayer.

In the case of *Ministre du Revenu National v. Eastern Abbatoirs Ltd.*, [1963] Ex.C.R. 251; [1963] C.T.C. 19, Noël J., as he then was, dealing with the return of pension contributions, stated, at page 256 Ex.C.R.; at page 23 C.T.C.:

[TRANSLATION] It is true that the *Income Tax Act* provides in certain cases for the taxation of certain sums deducted and later recovered but this is only when a text of the law clearly so provides.

It is now common ground whether as a matter of policy or otherwise, that union benefits paid out of the general strike fund are not taxable and the defendant is not attempting to do so in this case (nor was the Minister in the *Ferris* case).

The *Ferris* judgment concludes, at page 19:

As to the supplementary strike pay or benefits, I do not think that placing the taxable income from a commercial venture within the four walls of a union and then getting it back by way of a distribution pursuant to certain formula, renders it tax exempt. The form cannot change the substance.

If this were simply a flow-through from profits of the newspaper to the individual members of the unions through the intermediary of the unions themselves, this conclusion could be accepted, but as has been indicated, dealing with the facts is far more complex than that. Not only were not all of the profits distributed, but part of this distribution, although admittedly a small part, came from other sources (donations and contributions from other unions), and the individuals taxed had no right to claim them and were dependent on the unions themselves with respect to the amount of such profits so distributed. As indicated I cannot accept the argument that the newspaper was being operated by the 1,400-odd members of the union, most of whom did not even work on it but merely carried out union strike duties. It was operated by

pour le défaut de cotisation de l'indemnité de grève de base, celle-ci devrait aussi être imposée au même titre que les indemnités supplémentaires, considérant que le fonds de grève général est constitué d'une proportion des cotisations syndicales dues et versées par chaque syndiqué qui sont déductibles d'impôt et, par conséquent, comme dans le cas des régimes de pensions ou des régimes enregistrés d'épargne-retraite, les montants reçus devraient donc être imposés à titre de revenus lorsqu'ils sont versés au contribuable.

Dans *Ministre du Revenu National v. Eastern Abbatoirs Ltd.*, [1963] R.C.É. 251; [1963] C.T.C. 19, le juge Noël (tel était alors son titre) a dit à la page 256 R.C.É.; à la page 23 C.T.C. à propos du remboursement des contributions de pension:

Il est vrai que la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit dans certains cas la taxation de certains montants déduits et plus tard récupérés mais seulement lorsqu'un texte de la *Loi* le prévoit clairement.

Il est maintenant bien établi, tant comme politique qu'autrement, que les indemnités syndicales versées grâce au fonds de grève général ne sont pas imposables et que la défenderesse ne cherche pas à les imposer dans le cas présent (ni le Ministre dans l'affaire *Ferris*).

Le jugement *Ferris* conclut à la page 19:

Quant à l'indemnité de grève complémentaire, je ne pense pas que le fait de placer le revenu imposable d'une entreprise commerciale entre les mains d'un syndicat et puis de le récupérer au moyen d'une redistribution selon une certaine formule en fasse un revenu non imposable. La forme ne saurait changer le fond.

S'il s'agissait seulement d'un moyen de répartir les profits du journal entre les membres des syndicats par le biais des syndicats mêmes, cette conclusion pourrait être retenue mais, comme on a pu le dire, les faits sont beaucoup plus complexes. Non seulement tous les profits n'étaient pas répartis, mais encore une partie de cette distribution, quoiqu'il ne soit agi que d'une faible partie apparemment, provenait d'autres sources (donations et contributions d'autres syndicats), et les personnes imposées n'avaient pas le droit de réclamer quoi que ce soit à ce titre et s'en remettaient aux syndicats pour la répartition des bénéfices. Comme je l'ai dit, je ne puis accepter l'argument selon lequel le journal fonctionnait grâce aux quelque 1 400 membres du syndicat dont la plupart ne travaillaient même pas au journal mais exécutaient

the unions themselves as appears from the mast-head of the paper. They were certainly doing this for the benefit of their members but not as agents of them or under their direction.

Admittedly this conclusion hardly seems fair to the Department of National Revenue. By virtue of paragraph 149(1)(k) the unions who were actually operating the newspaper for the joint council are exempt from tax, and by virtue of the judgment herein, individual members of the union who received most of the profits from the operation are also exempt from tax, not being found to be individuals engaged in a business. As a result, the profits of a highly successful business remain tax exempt. The remedy may well lie in an amendment to the Act as was done following the *Wipf* case, (*supra*) to deal with this problem, but as the law now stands I must maintain the appeals and refer the assessments of each of the plaintiffs herein back to the Minister for reassessment on the basis that supplemental strike benefits are not taxable. As all six cases were argued simultaneously on the same proof there will be only one set of costs, save for disbursements payable with respect to each of the six actions.

seulement des tâches dans le cadre de la grève. Le journal était tenu par les syndicats, comme il ressort du placard administratif du journal. Ils œuvraient pour le bénéfice des membres, mais pas ^a à titre de mandataires ni sous leurs ordres.

Une telle conclusion n'est pas acceptable pour le ministère du Revenu national, apparemment. D'après l'alinéa 149(1)(k), les syndicats qui faisaient effectivement fonctionner le journal pour le conseil mixte sont exonérés d'impôt et, aux termes du présent jugement, les membres individuels du syndicat qui ont retiré le plus de profit de l'opération sont aussi exonérés puisqu'ils ne sont pas des personnes qui exploitent une entreprise. Par conséquent, on aboutit à une situation où les profits d'une entreprise très florissante sont exonérés d'impôt, il se peut que la solution consiste à modifier la Loi comme ce fut le cas à la suite de l'affaire *Wipf* (précitée), mais dans l'état actuel des choses, je dois maintenir les appels et renvoyer au Ministre les cotisations de chacun des demandeurs pour une nouvelle cotisation, considérant que les indemnités supplémentaires de grève ne sont pas imposables. Comme les six actions ont été jugées simultanément sur preuve commune, il n'y aura qu'un seul mémoire de frais, à l'exception des déboursés payable à l'égard de chacune des six actions.