

A-1007-85

A-1007-85

The Queen (Respondent) (Plaintiff)

v.

Wally Fries (Appellant) (Defendant)

INDEXED AS: CANADA V. FRIES (C.A.)

Court of Appeal, Urie, Hugessen and Desjardins, J.J.A.—Regina, April 28; Ottawa, May 5, 1989.

Income tax — Income calculation — Strike pay — Appeal from trial judgment holding money received from Union income within Income Tax Act, s. 3(a) — Appellant, Liquor Board employee, striking in support of other striking public servants — Union paying amount equivalent to net pay during strike — Administrative practice not to tax amounts paid by union to members during strike, unless providing services to union under employment contract — Trial Judge finding enforceable contract between Union and Board employees — Such finding unnecessary as (1) Act not specifically exempting strike pay from taxation, and (2) administrative policy not determinative — Onus on person contesting assessment to show amount received not income — Trial Judge correctly finding amounts income within s. 3(a) — Strike fund, accumulated from monthly deductions from members' wages, source of funds — As members losing control over money paid to Union, no analogy to personal strike fund, withdrawals from which not taxable as return of own money upon which tax already paid.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY
CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 3(a), 149(1)(k).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Nowegijick v. The Queen, [1983] 1 S.C.R. 29; [1983] C.T.C. 20; *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] S.C.R. 850.

COUNSEL:

Jennifer L. Garvie Pritchard for appellant (defendant).
Max J. Weder for respondent (plaintiff).

La Reine (intimée) (demanderesse)

c.

Wally Fries (appelant) (défendeur)

RÉPERTORIÉ: CANADA C. FRIES (C.A.)

Cour d'appel, juges Urie, Hugessen et Desjardins, J.C.A.—Regina, 28 avril; Ottawa, 5 mai 1989.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Indemnité de grève — Appel formé contre un jugement de première instance statuant que les sommes reçues du syndicat constituaient un revenu au sens de l'art. 3a) de la Loi de l'impôt sur le revenu — L'appellant, qui était au service de la Régie des alcools, faisait la grève pour appuyer d'autres fonctionnaires en grève — Le syndicat versait un montant équivalent au salaire net pendant la grève — Il existe une pratique administrative selon laquelle on n'impose pas les sommes versées par un syndicat à ses membres pendant une grève, à moins que ceux-ci ne fournissent des services au syndicat en vertu d'un contrat de travail — Le juge de première instance a décidé qu'il existait un contrat exécutoire entre le syndicat et les employés de la Régie — Il n'était pas nécessaire de tirer une telle conclusion car (1) la Loi n'exempte pas expressément une indemnité de grève de l'imposition et (2) la politique administrative n'est pas déterminante — Il incombe à la personne qui conteste la cotisation de prouver que les sommes reçues ne constituent pas un revenu — Le juge de première instance a eu raison de statuer que les sommes versées constituaient un revenu au sens de l'art. 3a) — Les fonds provenaient du fonds de grève, qui avait été créé à partir des cotisations déduites mensuellement du salaire des membres — Vu que ceux-ci perdaient tout pouvoir sur les fonds versés au syndicat, on ne se trouve pas devant un cas analogue à celui du fonds de grève personnel d'un particulier, dont les retraits ne seraient pas imposables parce qu'ils constitueraient un remboursement de son propre argent sur lequel l'impôt aurait déjà été payé.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 3a), 149(1)(k).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Nowegijick c. La Reine, [1983] 1 R.C.S. 29; [1983] C.T.C. 20; *Curran v. Minister of National Revenue*, [1959] R.C.S. 850.

AVOCATS:

Jennifer L. Garvie Pritchard pour l'appellant (défendeur).
Max J. Weder pour l'intimée (demanderesse).

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for respondent (plaintiff).

Balfour, Moss, Milliken, Laschuk & Kyle,^a Regina, Saskatchewan, for appellant (defendant).

The following are the reasons for judgment rendered in English by

URIE J.A.: The parties hereto have agreed that, despite the small amount involved, this appeal is an important one since it is a test case for a substantial number of other potential appellants whose appeals from assessments of income tax arising from largely similar facts, depend on the outcome of the appeal. The appeal is from a judgment of Collier J. in the Trial Division [[1985] 2 F.C. 378] in which he allowed the appeal of the respondent from a decision of the Tax Review Board ("the Board") whereby the Board held that the assessment of the Minister of National Revenue ("the Minister"), taxing the payment of \$880.80 to the appellant, by a union, as income received by him in the 1979 taxation year, was valid and properly levied.

It is not in dispute that the learned Trial Judge accurately summarized the facts as follows [at pages 380-383]:

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.

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.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée (demanderesse).

Balfour, Moss, Milliken, Laschuk & Kyle,^a Regina (Saskatchewan), pour l'appellant (défendeur).

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

Le juge Urie, J.C.A.: Les parties en l'espèce ont convenu que, malgré la modicité du montant en cause, il s'agit d'un appel important car c'est une action type pour un nombre considérable d'autres appelants possibles dont les appels formés contre des cotisations d'impôt sur le revenu et découlant de faits grandement similaires dépendent de l'issue de cet appel. Appel est interjeté d'un jugement dans lequel le juge Collier de la Section de première instance [[1985] 2 C.F. 378] a accueilli l'appel formé par l'intimée contre une décision dans laquelle la Commission de révision de l'impôt («la Commission») a jugé que la cotisation établie par le ministre du Revenu national («le ministre»), qui imposait une somme de 880,80 \$, versée à l'appellant par un syndicat, à titre de revenu gagné par lui au cours de l'année d'imposition 1979, était valide et justifiée.

On ne conteste pas que le juge de première instance ait résumé correctement les faits de la façon suivante [aux pages 380 à 383]:

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.

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.

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 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:

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 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»:

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 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.

The learned Trial Judge, at trial, accepted the argument of counsel for Her Majesty that an enforceable contract existed between the S.G.E.U. and the individual members thereof employed by the Liquor Board. He said [at page 387] that:

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.¹

¹ Appeal Book, Vol 2, pp. 212-213.

[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 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 novembre 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 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 les syndiqués.

Au procès, le juge de première instance a admis l'argument de l'avocat de Sa Majesté selon lequel il existait un contrat exécutoire entre le S.G.E.U. et ses membres pris individuellement qui étaient à l'emploi de la Régie des alcools. Il a déclaré [à la page 387]:

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 rendu¹.

¹ Dossier d'appel, vol. 2, p. 212 et 213.

The appellant, through his counsel, vigorously contested this finding. However, we do not find it necessary either to agree or to disagree with it since we are of the opinion that the appeal may be decided solely on the more basic issue of whether or not the payment received by the appellant from his union was income in his hands. It would appear that Collier J. made his finding as to the existence of the contract largely because that was the way that the case was argued before him for the reason that will shortly appear. More importantly, he held that the payments were income in nature within the meaning of paragraph 3(a) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63], ("the Act") which reads as follows:

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year determined by the following rules:

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

Counsel for the appellant's primary contention was that the payment to the appellant was a strike benefit and strike benefits paid by a union to its members are not income for the purposes of the Act and, therefore, are not taxable. She conceded that nothing in the Act exempts them from being included in taxable income but pointed to Interpretation Bulletin IT-334R as indicating the Minister's administrative position with respect to strike benefits. Paragraph 3 of the Bulletin reads as follows:

Payments Received by Union Members

3. Financial assistance paid by a union to its members during the course of a strike is not necessarily income of the member for the purposes of the Act. Such amounts, when received by a member, will be taxable if they are received as a consequence of the member being an employee of the union. 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. Similarly, any amounts are taxable which are received by a taxpayer who is employed by or a consultant to a union, either permanently or as a member of a temporary committee, or who has withdrawn his services from his employ-

L'appellant a, par l'intermédiaire de son avocate, contesté vigoureusement cette conclusion. Toutefois, nous n'estimons pas nécessaire d'être en accord ou non avec celle-ci étant donné que nous sommes d'avis qu'il ne peut être statué sur l'appel que relativement à la question plus fondamentale de savoir si le versement que l'appellant a reçu de son syndicat constituait un revenu entre ses mains. Il semblerait que le juge Collier en est venu à sa conclusion quant à l'existence du contrat principalement parce que c'était ainsi que l'affaire avait été plaidée devant lui pour le motif qui sera mentionné sous peu. De façon plus importante, il a décidé que les montants versés constituaient en soi un revenu au sens de l'alinéa 3a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63] («la Loi») qui est libellé ainsi:

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes:

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

L'avocate de l'appellant a d'abord prétendu que le montant versé à l'appellant était une indemnité de grève et que les indemnités de grève versées par un syndicat à ses membres ne constituent pas un revenu aux fins de la Loi et ne sont donc pas imposables. Elle a admis que rien dans la Loi ne les exempte d'être incluses dans le revenu imposable, mais elle a signalé que le Bulletin d'interprétation IT-334R indiquait la position du ministre sur le plan administratif en ce qui a trait aux indemnités de grève. Le paragraphe 3 du Bulletin est ainsi rédigé:

Paievements reçus par les membres d'un syndicat

3. L'aide financière qu'un syndicat accorde à l'un de ses membres au cours d'une grève ne constitue pas nécessairement un revenu de cette personne aux fins de la Loi. Les sommes ainsi reçues par le contribuable sont imposables si elles lui sont versées comme employé du syndicat. 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. De même, sont imposables, toutes les sommes reçues par un contribuable qui est employé ou conseiller d'un syndicat à titre permanent ou comme membre d'un comité provisoire et celles reçues par un

er and has agreed to provide services, pursuant to an employment contract, to the union.

It was apparently to counter the effect of this Bulletin that counsel for the respondent endeavoured, successfully, to persuade the Trial Judge that the appellant and his Union had entered into a contract whereby Mr. Fries would perform some sort of service on behalf of the Union which would make the payment received for such service taxable in his hands. It was not necessary, in our view, to make such a finding for two reasons. First, as already noted, there is nothing in the Act which exempts strike pay, in its strictest sense, from taxability. Secondly, while administrative policy as set out in Interpretation Bulletins is "entitled to weight and can be an 'important factor' in case of doubt about the meaning of legislation",² it cannot be determinative. Such doubt cannot exist in this case since there is no applicable legislation possibly giving rise to doubt. The Act does not provide specifically for the exclusion of strike benefits from taxation although administratively the Minister, apparently, does not usually assess tax thereon. That this is so does not mean that strike pay is not taxable. If, as here, he decides to assess, the person contesting such assessment must show that the benefits or pay he receives is not income in his hands within the meaning of that word in the Act. He cannot rely simply on past administrative practice as the foundation for his claim for exemption of such benefits from tax.

The nature of the word "income" as used in the Act was, as pointed out by Collier J., considered by the Supreme Court of Canada in *Curran v. Minister of National Revenue*³ where it was held by three of the members of the panel that:

The word must receive its ordinary meaning bearing in mind the distinction between capital and income and the ordinary concepts and usages of mankind.

² *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, at p. 37; [1983] C.T.C. 20, at p. 24.

³ [1959] S.C.R. 850, at p. 854.

contribuable qui a quitté son employeur et qui a accepté de fournir des services au syndicat en vertu d'un contrat de travail.

C'est apparemment dans le but de contrecarrer l'effet de ce bulletin que l'avocat de l'intimée a tenté, avec succès, de convaincre le juge de première instance que l'appellant et son syndicat avaient conclu un contrat en vertu duquel M. Fries rendrait un certain genre de services au nom du syndicat et qui rendrait imposable entre ses mains le montant reçu pour ces services. Il n'était pas nécessaire, à notre avis, de tirer une telle conclusion pour deux raisons. En premier lieu, comme il a déjà été mentionné, rien dans la Loi n'exempte une indemnité de grève, dans son sens le plus strict, de l'imposition. En second lieu, bien que la politique administrative énoncée dans les bulletins d'interprétation «[aient] une certaine valeur et en cas de doute sur le sens de la législation, elles [puissent] être un "facteur important"»,² elle ne peut pas être déterminante. Il ne peut exister un tel doute en l'espèce car il n'y a aucune loi applicable qui puisse susciter le doute. La Loi ne prévoit pas expressément que les indemnités de grève ne sont pas assujetties à l'imposition bien que sur le plan administratif le ministre, semble-t-il, n'établisse pas de cotisation à cet égard. Il n'en résulte pas que l'indemnité de grève ne soit pas imposable. Si, comme dans le cas présent, le ministre décide d'établir une cotisation, la personne qui conteste cette cotisation doit prouver que les indemnités ou la rémunération de grève qu'elle reçoit ne constituent pas un revenu entre ses mains selon le sens que la Loi donne à ce mot. Elle ne peut pas invoquer uniquement la pratique administrative qui existait par le passé pour fonder sa demande d'exemption d'impôt dans le cas d'indemnités de ce genre.

h

Dans l'arrêt *Curran v. Minister of National Revenue*³, la Cour suprême du Canada, comme le signale le juge Collier, s'est penchée sur la nature du mot «revenu» utilisé dans la Loi et trois des juges qui ont participé au jugement ont déclaré:

[TRADUCTION] Ce mot doit être pris dans son acception courante en ayant à l'esprit la distinction entre capital et revenu et les concepts et usages universellement reconnus.

² *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la p. 37; [1983] C.T.C. 20, à la p. 24.

³ [1959] R.C.S. 850, à la p. 854.

The Trial Judge on this basis made this finding [at page 389]:

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.

We agree that Mr. Justice Collier has accurately and succinctly demonstrated that the amounts paid to the appellant and others like him by his Union are income in nature within the meaning of paragraph 3(a) of the Act, provided that the income is from a source inside or outside Canada. Among the possible sources is income from each office, employment, business and property but the source clearly is not confined to the specific enumerated sources.

The source of the payments in this case was from the "defence fund" or the strike fund set up by the union from the dues paid to it by its members. Those dues, which, according to the evidence, were deducted at source monthly from the members' wages, were paid at the rate of 1.2% per month. The money received was then divided

Le juge de première instance a, sur ce fondement, abouti à la conclusion suivante [à la page 389]:

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.

Nous reconnaissons que le juge Collier a établi de façon précise et concise que les sommes versées à l'appellant et à ses collègues de travail par son syndicat constituent en soi un revenu au sens de l'alinéa 3a) de la Loi, pourvu que ce revenu provienne d'une source située à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada. Parmi les sources possibles, il y a le revenu provenant de chaque charge, emploi, entreprise ou bien, mais il est évident que cette source ne se limite pas à celles qui sont énumérées précisément.

Dans la présente affaire, les sommes versées provenaient du «fonds de défense» ou du fonds de grève créé par le syndicat à partir des cotisations versées par ses membres. Ces cotisations, qui, selon la preuve, étaient déduites mensuellement du salaire des membres, étaient versées à raison de 1,2% par mois. L'argent reçu était alors divisé en

into three separate funds, namely (a) an operational account for the day-to-day operations of the union, (b) a defence fund which was accumulated by deducting from the monthly dues paid by each the sum of \$1.50, and (c) a contingency fund. The annual dues paid by each member are deductible in the calculation of his or her taxable income. The gross income derived from such is not taxable in the hands of the Union by virtue of paragraph 149(1)(k) of the Act.

The appellant submitted that the source of funds available for strike benefits is the members' income from their employment. There is, in counsel's submission, no new source. She analogized this situation to one in which each individual member might set up, by deductions from his income, his or her own personal strike fund. In such event, she said, withdrawals made by such person during a strike would not be taxable because they would be simply a return of that person's own money upon which he or she had already paid tax.

We do not agree that this is any way analogous to what was done here if only because personally compiled strike benefits would be paid only until the special fund was exhausted whereas, in the case of payments from a union's strike fund, they would be made for the duration of the strike or until the union executive decided to terminate the payments for whatever reason. However, the real difference, as the evidence clearly discloses, is that as soon as the dues are received by the union they go into a common fund which is divided in the manner earlier described, with no right of withdrawal by the paying members. The funds derived from such dues have completely lost their identity so far as each contributing member is concerned. The members have lost all control over them and their disposition is solely determined by the union, presumably through its executive. They, thus, provided the source of the income of the appellant's strike pay as the learned Trial Judge found. It is again, a conclusion with which we agree. Since, under the Act, such payments are income, they become subject to tax and assessment therefor.

trois fonds distincts, à savoir a) un compte d'opération pour les affaires courantes du syndicat, b) un fonds de défense qui était constitué en déduisant la somme de 1,50 \$ des cotisations mensuelles a versées par chacun et c) un fonds de prévoyance. Les cotisations annuelles versées par chaque membre sont déductibles dans le calcul de son revenu imposable. Le revenu brut provenant de ces fonds n'est pas imposable entre les mains du syndicat en vertu de l'alinéa 149(1)k) de la Loi.

L'appelant a soutenu que les fonds pouvant être utilisés pour le versement d'indemnités de grève proviennent du revenu que les membres tirent de leur emploi. Il ne s'agit pas là, selon la thèse de l'avocate, d'une nouvelle source. Elle a assimilé ce cas à celui où chaque membre pris individuellement pourrait créer, au moyen des sommes déduites de son revenu, son propre fonds de grève. Dans un tel cas, disait-elle, les retraits effectués par cette personne pendant une grève ne seraient pas imposables parce qu'ils constitueraient simplement un remboursement du propre argent de cette personne sur lequel elle a déjà payé de l'impôt.

Nous n'admettons pas que ce soit analogue en quelque sorte à ce qui s'est produit en l'espèce, ne serait-ce que parce que les indemnités de grève amassées personnellement ne seraient versées qu'après épuisement du fonds spécial tandis que, dans le cas des versements provenant du fonds de grève d'un syndicat, ils seraient faits pendant la durée de la grève ou jusqu'à ce que l'exécutif du syndicat décide de mettre fin aux versements pour quelque raison que ce soit. Toutefois, la véritable différence, comme il ressort clairement de la preuve, réside dans le fait que, aussitôt que les cotisations sont perçues par le syndicat, elles sont versées dans un fonds commun qui est partagé de la façon susmentionnée et les membres cotisants n'ont nullement le droit d'effectuer des retraits. Les fonds provenant de ces cotisations ont perdu complètement leur identité propre dans la mesure où chaque cotisant est concerné. Les membres ont perdu tout pouvoir sur ces fonds et seul le syndicat peut, probablement par la voie de son exécutif, décider comment il en sera disposé. Ils sont ainsi à la source de l'indemnité de grève versée à l'appelant, comme l'a conclu le juge de première instance. Il s'agit, encore une fois, d'une conclusion avec laquelle nous sommes d'accord. Vu que, en

There is no basis, therefore, upon which the appellant can found his appeal.

Accordingly, the appeal will be dismissed with costs.

HUGESSEN J.A.: I concur.

DESJARDINS J.A.: I agree.

vertu de la Loi, ces versements constituent un revenu, ils deviennent assujettis à l'impôt et à la cotisation du ministre. Il n'existe donc aucune base sur laquelle l'appelant puisse fonder son appel.

^a Par conséquent, l'appel sera rejeté avec dépens.

LE JUGE HUGESSEN, J.C.A.: Je souscris aux présent motifs.

^b LE JUGE DESJARDINS, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.