

T-1579-77

T-1579-77

Jacqueline J. Loeb (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Addy J.—Ottawa, November 29 and 30, 1977 and January 6, 1978.

Income tax — Income calculation — Exclusions from income — Strike pay — Contract of employment created between plaintiff and Ontario Secondary School Teachers' Federation for period of strike in order to overcome difficulties re the superannuation scheme — Whether money received from Federation during strike is strike pay and not taxable, or pay pursuant to contract and taxable — The Teachers' Superannuation Act, R.S.O. 1970, c. 455, s. 1 — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 5(1), 6(3)(a),(b).

The plaintiff participated in a teachers' strike as a member of the Ontario Secondary School Teachers' Federation (the Federation). She claims the amount received by her during the strike constituted strike pay, and therefore was not to be considered taxable income. The defendant, on the other hand, claims that it was pay received from her employment under an agreement with the Federation signed in order to overcome difficulties relating to the superannuation scheme whereunder she was employed as an officer of the Federation for the duration of the strike, and therefore constitutes a salary properly taxable as income. Plaintiff appeals the Minister's assessment of her 1975 income.

Held, the appeal is dismissed. Plaintiff was employed by the Federation during the period of the strike. A salary paid that would permit qualification under *The Teachers' Superannuation Act* would entail liability to pay tax under the *Income Tax Act* since what constitutes an officer or employee under *The Teacher's Superannuation Act* is broad enough to encompass the concept of officer or employee under the *Income Tax Act*. The relationship created by the agreement is caught by paragraphs 6(3)(a) and (b).

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

Bernard Shinder for plaintiff.
E. A. Bowie and *Alison Scott Butler* for defendant.

SOLICITORS:

Goldberg, Shinder, Shmelzer, Gardner & Kronick, Ottawa, for plaintiff.

Jacqueline J. Loeb (Demanderesse)

c.

a La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Addy—Ottawa, les 29 et 30 novembre 1977 et le 6 janvier 1978.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Exemptions du revenu — Indemnité de grève — Contrat de travail conclu entre la demanderesse et l'Ontario Secondary School Teachers' Federation pour la durée de la grève en vue de parer aux difficultés relatives au régime de pension — La somme que la demanderesse a reçue de la Fédération durant la grève est-elle une indemnité de grève non imposable ou un paiement versé conformément au contrat, et donc imposable? — The Teachers' Superannuation Act, S.R.O. 1970, c. 455, art. 1 — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 5(1), 6(3)a, b).

d La demanderesse a participé à une grève d'enseignants comme membre de l'Ontario Secondary School Teachers' Federation (la Fédération). Elle prétend que la somme qu'elle a reçue durant la grève constitue une indemnité de grève et ne doit donc pas être traitée comme un revenu imposable. D'autre part, la défenderesse prétend qu'il s'agit d'un paiement reçu par la demanderesse en raison de son emploi selon une entente conclue avec la Fédération en vue de parer aux difficultés relatives au régime de pension, et prévoyant son engagement comme employée de la Fédération pour la durée de la grève, et que ce paiement constitue donc un salaire bel et bien imposable en tant que revenu. La demanderesse interjette appel de la cotisation du Ministre à l'égard de son revenu pour l'année d'imposition 1975.

f *Arrêt*: l'appel est rejeté. La demanderesse était au service de la Fédération pendant la durée de la grève. Un salaire qui permettrait de se prévaloir des dispositions de *The Teachers' Superannuation Act* entraînerait l'obligation de payer l'impôt en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, étant donné que les mots employé ou cadre (*officer*) au sens de *The Teachers' Superannuation Act* sont sans doute suffisamment larges pour englober le concept d'employé ou cadre au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le lien créé par l'entente est visé par les alinéas 6(3)a) et b).

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

i *Bernard Shinder* pour la demanderesse.
E. A. Bowie et *Alison Scott Butler* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Goldberg, Shinder, Shmelzer, Gardner & Kronick, Ottawa, pour la demanderesse.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

a Voici les motifs du jugement rendus en français par

ADDY J.: This is an appeal against the taxation assessment of the plaintiff by the Minister of National Revenue for the taxation year 1975.

b LE JUGE ADDY: La demanderesse interjette appel de sa cotisation fiscale établie par le ministre du Revenu national pour l'année d'imposition 1975.

The plaintiff, a secondary school teacher, participated in a teachers' strike in 1975, in Ottawa, as a member of the Ontario Secondary School Teachers' Federation (hereinafter called "the Federation"). She claims that the amount of \$786.56 received by her during the strike constituted strike pay and was therefore not to be considered as taxable income. The defendant on the other hand claims that it was pay received from her employment under an agreement with the Federation whereunder she was employed as an officer of the Federation for the duration of the strike and, therefore, constitutes a salary or emolument properly taxable as income.

c Ladite demanderesse est professeur dans une école secondaire et a participé à une grève d'enseignants en 1975, à Ottawa, comme membre de l'Ontario Secondary School Teachers' Federation (ci-après nommée «la Fédération»). Elle prétend que la somme de \$786.56 qu'elle a reçue durant la grève constitue une indemnité de grève et ne doit donc pas être traitée comme un revenu imposable. *d* D'autre part, la défenderesse prétend qu'il s'agit d'un paiement reçu par la demanderesse en raison de son emploi, selon une entente conclue avec la Fédération, entente en vertu de laquelle elle était engagée comme employée de ladite fédération pour la durée de la grève, et que ce paiement constitue donc un salaire ou traitement, bel et bien imposable en tant que revenu.

It appears that a great number of secondary school teachers are interested in the outcome of this case and, being therefore a test case, it is of somewhat greater importance than the actual amount involved would indicate.

e *f* Il semble qu'un grand nombre de professeurs d'écoles secondaires s'intéressent à l'issue de la présente cause, laquelle, étant donc une cause-type, est en quelque sorte beaucoup plus importante que le montant réel en jeu ne le fait supposer. *g*

Pursuant to *The Teachers' Superannuation Act*¹ a person could contribute to the Teachers' Superannuation Fund and consider, as a period of employment counting toward superannuation, not only those periods during which that person was employed as a teacher but also periods during which the person was engaged in other related and approved occupations such as that of a supervising officer in a board of education or in the Department of Education, an officer of certain associations of trustees and, more particularly for the purposes of this case, an officer of the Federation. Section 1(e)(ix) of the aforesaid Act reads as follows:

h En vertu de *The Teachers' Superannuation Act*¹ une personne peut contribuer à la caisse de retraite des enseignants et compter comme période d'emploi aux fins de la retraite, non seulement les périodes où elle était employée comme professeur, mais aussi celles où elle s'acquittait d'autres fonctions connexes et approuvées, telles que des tâches de supervision pour le compte d'un conseil scolaire ou du ministère de l'Éducation, d'administration pour certaines associations de syndicats, et plus particulièrement en ce qui a trait à la présente cause, d'administration pour le compte de la Fédération. *i* L'article 1e)(ix) de la Loi précitée se lit comme suit: *j*

¹ R.S.O. 1970, c. 455.

¹ S.R.O. 1970, c. 455.

1. In this Act,

(e) "employed" means engaged under contract for any period,

(ix) as an officer of an association or body of teachers engaged in advancing the interests of education and designated by the regulations,

The Federation is an association designated in the regulations.

Obviously a teacher who was merely on strike after a contract of employment had expired, as in the present case, could not contribute toward the Superannuation Fund. The Assistant Secretary of the Federation, who testified on behalf of the plaintiff, stated that teachers as a group are always very security minded and feel that it is extremely important to protect their pensions at all times. The Federation was anxious to find a solution which would ensure that these normal concerns not interfere with any decision as to possible strike action. Furthermore, the Federation in fact received specific directions from its membership to arrange matters in such a way that, if possible, no striking teacher would forego any pension right during a period of work stoppage.

In anticipation of the strike and as a result of the direction received from its membership, the Federation, after consultation with officers of the Department of Education and of the Teachers' Superannuation Commission, devised the scheme or stratagem of allowing each of its striking teachers to enter into a written agreement with it pursuant to which the teacher would purportedly be employed as an officer of the Federation for the duration of the strike and would be paid as such.

A document entitled "CONTRACT OF EMPLOYMENT" dated the 26th of February, 1975 was duly executed at that time by the plaintiff together with a further document entitled "STRIKE AND PICKET AND INFORMATION LINE CONTRACT." Both these documents were contained on the same sheet of paper, the text of which is reproduced hereunder:

[TRANSDUCTION] 1. Dans la présente loi,

e) «engagé» signifie engagé en vertu d'un contrat pour une période quelconque,

(ix) comme cadre d'une association ou organisme d'enseignants, désigné par les règlements, qui s'occupe de promouvoir les intérêts de l'éducation,

La Fédération est une association désignée par les règlements.

Évidemment, l'enseignant qui était simplement en grève, après l'expiration du contrat d'emploi, comme dans la présente cause, ne pouvait contribuer à la caisse de retraite. Le secrétaire adjoint de la Fédération, témoin de la demanderesse, a déclaré que les enseignants, en tant que groupe, ressentent toujours un grand besoin de sécurité et considèrent comme extrêmement important de protéger leur pension à tout moment. La Fédération était soucieuse de trouver une solution pour éviter que ces préoccupations normales n'entrent pas en conflit avec les décisions relatives à un mouvement de grève éventuel. De plus, la Fédération avait reçu, en fait, des instructions précises de ses membres d'avoir à arranger les choses de façon que, dans la mesure du possible, aucun professeur en grève ne doive renoncer à un droit quelconque relatif à sa pension durant un arrêt de travail.

En prévision de la grève et à la suite desdites instructions de ses membres, la Fédération, après consultation de fonctionnaires du ministère de l'Éducation et de représentants de la Teachers' Superannuation Commission, a imaginé un système ou stratagème qui consistait à permettre à chacun de ses professeurs en grève de conclure avec elle une entente écrite selon laquelle le professeur serait prétendument engagé comme cadre de la Fédération pour la durée de la grève et payé comme tel.

La demanderesse a dûment signé, le 26 février 1975, un document portant cette date et intitulé [TRANSDUCTION] «CONTRAT DE TRAVAIL», ainsi qu'un autre document intitulé [TRANSDUCTION] «CONTRAT DE GRÈVE, DE PIQUETAGE ET D'INFORMATION». Ces deux documents, dont voici le texte, étaient écrits sur la même feuille:

Member's copy—green
Federation's copy—white

Ottawa, Ontario
February 26, 1975

[TRADUCTION]

Copie du membre—verte
Copie de la Fédération—blanche

Ottawa (Ontario),
le 26 février 1975

CONTRACT OF EMPLOYMENT

CONTRAT DE TRAVAIL

The Ontario Secondary School Teachers' Federation contracts to employ the undersigned as a Federation Officer effective February 26, 1975. Remuneration and terms of such employment to be governed by the terms of the Memorandum of Agreement between District 26, OSSTF, and the Provincial Executive of OSSTF as finalized on February 11, 1975.

a La Fédération des enseignants des écoles secondaires de l'Ontario convient d'engager le soussigné comme cadre de la Fédération, à compter du 26 février 1975. La rémunération et les modalités d'emploi seront régies par le contrat intervenu entre le district n° 26 de la OSSTF et les dirigeants provinciaux de la OSSTF, dans sa version définitive en date du 11 février 1975.

Witness Signature of Employee

b Témoin Signature de l'employé

Witness Representative of Provincial Executive, OSSTF

Témoin Représentant des dirigeants provinciaux de la OSSTF

Witness L. M. Richardson,
General Secretary, OSSTF

c Témoin L. M. Richardson,
Secrétaire général de la OSSTF

School

d École

Name of Employee

Nom de l'employé

Home Address

f Adresse du domicile

Telephone

d N° de téléphone

Salary Information

Renseignements sur le salaire

STRIKE AND PICKET AND INFORMATION LINE CONTRACT

e CONTRAT DE GRÈVE, DE PIQUETAGE ET D'INFORMATION

NAME:

NOM:

Please Print

(écrire en caractères d'imprimerie)

The undersigned hereby agreed to withhold services on February 27, 1975, and/or subsequent to that date and further that I will carry out "Picket Line" duties or other duties as assigned by the Provincial Executive Takeover Team through the Chairman of the Provincial Executive Takeover Team. Such agreement to cease when an agreement is arrived at and is ratified by District 26 OSSTF membership together with the Ottawa Board of Education.

f Le soussigné convient, par les présentes, de refuser ses services à compter du 27 février 1975 et en outre, d'exécuter certaines tâches relatives aux lignes de piquetage ou autres tâches à lui assignées par l'équipe de relève des dirigeants provinciaux, par l'entremise de son président. Le présent contrat cessera d'avoir effet lorsqu'une entente sera ratifiée par les membres du district n° 26 de la OSSTF et le Conseil scolaire d'Ottawa.

Signature

g Signature

The above referred to memorandum of agreement between District No. 26 OSSTF and the Provincial Executive of OSSTF, finalized on the 11th of February, 1977, is not in fact or in law an agreement. District 26 is not a distinct legal entity but is an integral part of the Federation (refer section 1 of Article 7 and section 1 of Article 9 of the constitution of the Federation). Furthermore, the Provincial Executive as such is not a legal entity and has no right to contract except on behalf of the Federation. This memorandum of agreement is therefore nothing but an internal administrative document or a memorandum between two elements of the same organization. In any event it does, in paragraph 14 thereof, provide for the payment during a strike of a percentage of

h Le contrat dont il est question ci-dessus, conclu entre le district n° 26 de l'OSSTF et ses dirigeants provinciaux et formulé de façon définitive le 11 février 1977, ne constitue pas, en fait ou en droit, une entente. Le district n° 26 n'est pas une entité juridique distincte: il forme partie intégrante de la Fédération (voir le paragraphe 1 de l'article 7 et le paragraphe 1 de l'article 9 de l'acte constitutif de la Fédération). De plus, les dirigeants provinciaux comme tels ne sont pas une personne morale et n'ont pas le droit de contracter, sauf au nom de la Fédération. Ce contrat n'est donc qu'un document administratif interne ou un mémoire passé entre deux parties d'un même organisme. De toute façon, il prévoit, au paragraphe 14, le paiement, pour la durée d'une grève, d'un certain pourcen-

the regular salaries of the teachers plus 100% of the fringe benefits. A letter, also dated the 26th of February, 1975, signed by the General Secretary of the Federation was delivered to the plaintiff at the time of delivery of the above-mentioned agreement for signature. The first paragraph of the letter reads as follows:

At this time you have signed a Memorandum of Agreement employing you as a federation officer with duties to commence on the first day the board does not pay salaries as a result of absence authorized by the Provincial Executive Takeover Team and the Provincial Executive. In signing that agreement you have come under the direction of the General Secretary and have agreed to carry out such duties and perform such services as he deems appropriate. Specifically, therefore, I ask you:

(a) to be readily available as the situation demands, to attend all meetings called by the Federation, and

(b) to assume appropriate responsibilities in attending and forwarding any programmes initiated by the Federation in your division.

On the 27th of February, 1975, that is, the following day, the teachers went on strike.

The plaintiff testified at trial that it was her understanding that, as she would not be able to contribute to the Superannuation Fund unless employed either as a teacher by the School Board or as an officer of the Federation, the above-mentioned document merely constituted a "technical form to meet a technical condition." As to the second undertaking regarding pickets she merely stated that it was a means of determining who would be doing picket duty.

She also testified that, although she did perform some services during the strike by undertaking picket line duties and assisting in paying the strikers and that she would have performed other duties if requested, it was never as a result of a request from the Federation to perform such duties as an officer thereof. She further stated that the duties she did perform and those additional duties which she would have been willing to perform arose out of her status as a member of the Federation and not as a result of any agreement or contract.

The personal motivation of the plaintiff in rendering the services which she did render is of no consequence if there existed an agreement under

tage des salaires normaux des enseignants et de la totalité des avantages accessoires. On a fait parvenir à la demanderesse une lettre portant également la date du 26 février 1975 et signée par le Secrétaire général de la Fédération en même temps qu'on lui envoyait le contrat susmentionné pour qu'elle le signe. Le premier paragraphe de la lettre se lit comme suit:

[TRADUCTION] En vertu du présent contrat, vous êtes engagé comme cadre de la Fédération. Vous entrerez en fonctions la première journée où le Conseil scolaire ne paiera pas de salaire à la suite d'absences autorisées par l'équipe de relève des dirigeants provinciaux et les dirigeants provinciaux. En souscrivant au présent contrat, vous passez sous la direction du Secrétaire général et vous convenez d'exécuter les tâches et de rendre les services qu'il jugera nécessaires. Je vous demande donc spécialement:

a) d'être immédiatement disponible chaque fois que la situation l'exige, d'assister à toutes les réunions tenues par la Fédération, et

b) d'assumer les responsabilités qui s'imposent dans la mise en œuvre de tout programme entrepris par la Fédération dans votre Division.

Le 27 février 1975, soit le lendemain, les enseignants ont fait grève.

Au procès, la demanderesse a affirmé dans son témoignage que, selon son entendement, le document susmentionné ne constituait qu'une [TRADUCTION] «formule technique pour satisfaire à une condition technique», puisqu'elle ne pouvait contribuer à la caisse de retraite à moins d'être engagée comme professeur par le Conseil scolaire, ou comme cadre de la Fédération. Quant au second engagement, qui concerne le piquetage, elle a simplement dit que c'était un moyen de déterminer qui se chargerait dudit piquetage.

Elle a aussi déclaré, dans son témoignage, que même si elle avait rendu certains services, pendant la grève, en participant aux lignes de piquetage et en prêtant son assistance pour payer les grévistes, et qu'elle aurait accompli d'autres tâches si on le lui avait demandé, ce n'était jamais à la suite d'un ordre reçu en tant que cadre de la Fédération. Elle a ajouté que les tâches exécutées par elle et les autres tâches qu'elle était disposée à exécuter découlaient de sa qualité de membre de la Fédération et non d'une entente ou d'un contrat quelconque.

Les motifs personnels qui poussaient la demanderesse à rendre les services qu'elle a rendus importent peu s'il existait une entente selon

which these services and other services could, as of right, have been required of her by the Federation. Furthermore, the fact that the plaintiff was in fact never called upon to perform services by the Federation is really immaterial, especially where the document provides on the face of it, that she must hold herself available to perform certain services if requested. A mere undertaking to hold oneself available for services constitutes a good consideration flowing from the employee to the employer and payment for such constitutes payment under an employment contract. (Refer *Bell v. M.N.R.*²)

The monies were paid to her from the contingency fund of the Federation which was in fact the fund constituted for the purpose of compensating its members when on strike. However, the fund from which the remuneration was paid does not affect the nature of the agreement itself.

It is interesting to note that the employee's and the employer's share of both the Canada pension contributions and unemployment insurance premiums were paid. Both created certain additional entitlements to benefits and the payment of both depends on a relationship of employer and employee. Notwithstanding this, at no time has any protest been made nor has any attempt whatsoever been made to have these deductions either cancelled, annulled or refunded.

The plaintiff also testified that, from the time she received her first cheque during the strike, she was aware that deductions were in fact being made by the Federation for these items as well as for income tax, yet, nothing whatsoever was done in an attempt to change the situation in so far as future cheques were concerned or to cancel out any deductions made. It was only when she made out her income tax return after the end of the year that the plaintiff first claimed that the deductions should not have been made for income tax purposes and requested from the Department of National Revenue an exemption of tax on the amount in issue.

Subsequent actions of parties to a contract can have no bearing on their original intention nor can

² 62 DTC 1155.

laquelle la Fédération était en droit d'exiger d'elle ces services et d'autres qu'elle n'a pas rendus. De plus, le fait que la Fédération n'ait jamais demandé à la demanderesse de rendre ces services est réellement sans importance ici, surtout alors que le document prévoit, en apparence du moins, qu'elle doit rester prête à rendre certains services sur demande. Le simple engagement de rester disponible constitue une contrepartie résultant d'une relation d'employé à employeur et le paiement qui en découle constitue un paiement effectué en vertu d'un contrat de travail (voir *Bell c. M.R.N.*²).

Les sommes versées à la demanderesse provenaient du fonds de secours de la Fédération. Celle-ci, en fait, l'avait constitué pour verser à ses membres des indemnités pendant les grèves. Cependant, la nature du fonds qui a servi à payer la rémunération ne change rien à la nature de l'entente elle-même.

Il est intéressant de noter que les cotisations de l'employé et de l'employeur au régime de pensions du Canada, de même que les primes d'assurance-chômage, ont été payées. Dans les deux cas, le paiement créait certains droits additionnels à des avantages et, dans les deux cas également, ce paiement dépendait d'un rapport d'employeur à employé. Malgré tout, personne n'a jamais élevé de protestation ou fait une tentative quelconque pour que ces deductions soient suspendues, annulées ou remboursées.

La demanderesse a déclaré aussi, dans son témoignage, qu'à l'époque où elle a reçu son premier chèque pendant la grève, elle savait que la Fédération effectuait ces deductions, de même que celles de l'impôt sur le revenu, mais elle n'a rien fait pour tenter de changer la situation quant aux chèques à venir ou pour faire annuler les deductions qui avaient déjà été effectuées. Ce n'est qu'au moment où elle a rempli sa déclaration de revenu, à la fin de l'année, que la demanderesse a prétendu pour la première fois que ces deductions n'auraient pas dû être effectuées aux fins de l'impôt et qu'elle a demandé au ministère du Revenu national une exemption pour le montant en litige.

Les actes posés par les parties subséquentement à la conclusion du contrat ne peuvent avoir une

² 62 DTC 1155.

they be used by one of the parties to a written contract in an attempt to vary its express terms against the right of another party to the contract. However, where a stranger to the contract is involved and especially where, as in the present case, the parties to the document claim that it might in fact represent something other than appears by its express terms, the subsequent actions of the parties are quite admissible to determine what the intention of the parties was and to determine its precise nature and effect.

The document on its face is a contract of employment for a fixed remuneration. The evidence furnished by both parties to the document did not constitute a denial of an intention to contract. On the contrary, the evidence adduced was rather an explanation of the motives which governed the decision of the parties to enter into an agreement: it established the reason why the document was executed. The evidence also establishes that there was no intention to deceive the Superannuation Commission. It is clear and undenied that, at the time the document was signed, the parties considered that they were signing a contract and that by that contract they intended to create a relationship between themselves which would permit the plaintiff to continue to contribute to and to benefit from the provisions of *The Teachers' Superannuation Act* during the strike. The only possible relationship which would qualify was that of employer and employee or that of an approved teachers' association and an officer of that association. The document by its text purported to cover both these situations and the letter, to which I have referred above and which accompanied the agreement, clearly stipulated what was to be expected of the plaintiff under the contract.

Section 20(1) of *The Teachers' Superannuation Act* provides that "Every person who is employed . . . shall contribute to the Fund . . ." Section 1(e), which I have quoted earlier stated that "'employed' means engaged under contract for any period, . . ."

In my view, the plaintiff and the Federation succeeded in fact and in law in creating the relationship which they sought and I find that the plaintiff was indeed employed by the Federation

incidence sur leur intention première et l'une des parties à un contrat écrit ne peut non plus se servir de ces actes pour essayer d'en changer les termes exprimés à l'encontre du droit d'une autre partie.

a Cependant, si un tiers étranger au contrat est en cause et surtout si, comme en l'espèce, les parties qui ont signé le document soutiennent que ce dernier pourrait signifier, en réalité, autre chose que ce qui ressort de ses termes exprimés, les actes subséquents des parties sont tout à fait admissibles pour déterminer quelle était leur intention et pour préciser la nature et les effets de l'acte.

A première vue, le document en question est un contrat de travail prévoyant une rémunération fixe. La preuve produite par les deux parties signataires du document ne constitue pas un déni de leur intention de contracter. Au contraire, cette preuve constitue une explication des motifs qui ont poussé les parties à conclure une entente: elle établit la raison pour laquelle le document a été signé. La preuve établit aussi qu'il n'y avait aucune intention de frauder la [TRADUCTION] «Commission de retraite». Il est clair et non contesté qu'au moment de la signature du document, les parties considéraient qu'elles signaient un contrat et que, par ce contrat, elles avaient l'intention de créer entre elles un lien qui permettrait à la demanderesse de continuer de contribuer à la caisse et de se prévaloir des dispositions de *The Teachers' Superannuation Act* durant la grève. Le seul lien qui pouvait répondre aux conditions de la Loi était celui qui existe entre employeur et employé ou entre une association d'enseignants autorisée et un cadre de cette association. Par ses termes, le document visait ces deux situations, et la lettre dont j'ai parlé plus haut, qui accompagnait l'acte, stipulait clairement ce qu'on attendait de la demanderesse en vertu du contrat.

L'article 20(1) de *The Teachers' Superannuation Act* stipule que [TRADUCTION] «Toute personne qui est engagée . . . doit contribuer à la Caisse . . .» L'article 1e), que j'ai cité au début, précise que le mot [TRADUCTION] «'engagé' signifie engagé en vertu d'un contrat pour une période quelconque . . .»

Selon moi, la demanderesse et la Fédération ont réussi, en fait et en droit, à créer le lien qu'elles recherchaient; je pense que la demanderesse était effectivement engagée par la Fédération durant la

during the period of the strike and that this employment was in accordance with the agreement in issue pursuant to which the plaintiff received the sum of \$786.56.

In *The Teachers' Superannuation Act* there is no special statutorily limited or restricted meaning to be attached to the general concept of employment or to the definition of the words "employee" or "officer." What constitutes an employee or an officer under that Act is undoubtedly broad enough to encompass the concept of an employee or an officer as contemplated in the *Income Tax Act*. It follows that a salary or emolument paid to an employee or an officer which would permit qualification under *The Teachers' Superannuation Act* would necessarily entail a liability to pay tax on that amount under the *Income Tax Act*.

Section 5(1) of the *Income Tax Act* reads as follows:

5. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment is the salary, wages and other remuneration, including gratuities, received by him in the year.

The relevant parts of section 6(3) provide:

6. . . .

(3) An amount received by one person from another

(a) during a period while the payee was an officer of, or in the employment of, the payer, or

(b) . . . in satisfaction of, an obligation arising out of an agreement made by the payer with the payee immediately prior to, during or immediately after a period that the payee was an officer of, or in the employment of, the payer,

shall be deemed, for the purposes of section 5, to be remuneration for the payee's services rendered as an officer or during the period of employment, . . .

[Here follow exceptions which have not been established by the plaintiff and are therefore inapplicable.]

The relationship created by the agreement would, in my view, be caught by the provisions of both paragraphs (a) and (b) of section 6(3). Since, during the strike, the plaintiff was in the employ of the Federation pursuant to the written agreement in issue and since the amount of \$786.56 was paid to her as provided for in the agreement, it becomes unnecessary for me to decide two other questions which were argued at some length during the trial,

période de grève et que cet emploi correspondait à l'entente en litige en vertu de laquelle la demanderesse a reçu la somme de \$786.56.

^a *The Teachers' Superannuation Act* ne pose pas de limite ou de restriction particulière au concept général de l'emploi ou à la définition des mots [TRADUCTION] «employé», ou [TRADUCTION] «cadre» (*officer*). Les mots employé ou cadre (*officer*), au sens de cette loi sont sans doute suffisamment larges pour englober le concept d'employé ou cadre de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il s'ensuit que le paiement d'un salaire ou d'une rémunération à un employé ou à un cadre qui peut se prévaloir des dispositions de *The Teachers' Superannuation Act* entraîne nécessairement l'obligation de payer l'impôt correspondant en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

^d L'article 5(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* se lit comme suit:

5. (1) Sous réserve de la présente Partie, le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, tiré d'une charge ou d'un emploi est le traitement, salaire et autre rémunération, y compris les gratifications, que ce contribuable a reçus dans l'année.

Les passages pertinents de l'article 6(3) prévoient:

^f 6. . . .

(3) Une somme qu'une personne a reçue d'une autre personne,

a) pendant une période alors que le bénéficiaire faisait partie des cadres du payeur ou était employé par ce dernier, ou

^g b) au titre . . . d'une obligation découlant d'une entente intervenue entre le payeur et le bénéficiaire immédiatement avant, pendant ou immédiatement après une période où ce bénéficiaire faisait partie des cadres du payeur ou était employé de ce dernier,

est réputée être, aux fins de l'article 5, une rémunération des services que le bénéficiaire a rendus à titre de cadre ou pendant sa période d'emploi, . . .

^h [Suivent des exceptions qui, n'ayant pas été établies par la demanderesse, ne s'appliquent pas.]

ⁱ Selon moi, le lien créé par l'entente est visé par les dispositions des alinéas a) et b) de l'article 6(3). Puisque, durant la grève, la demanderesse était employée de la Fédération en vertu de l'entente écrite en cause ici et puisque la somme de \$786.56 lui a été payée conformément à cette entente, il n'est pas nécessaire que je tranche les deux autres questions sur lesquelles on a argumenté assez longuement, durant le procès, c'est-à-

that is to say, whether the plaintiff was filling an "office" as defined in interpretation section 248 of the *Income Tax Act* and whether in order to be considered an "officer" in section 6(3) one necessarily has to be filling an "office" as defined in section 248.

It seems apparent that the only way the relationship expressed in the document could be denied would be on the grounds that neither of the parties intended to create it. Having regard to the carefully planned and deliberate manner in which the document was conceived and brought into existence by the Federation on behalf of its members, this would lead to the inescapable conclusion that the plaintiff and members of the Executive of the Federation representing the Secondary School Teachers of Ontario had conspired together to create a sham by means of which the Teachers' Pension Commission would be deceived and the plaintiff would fraudulently obtain benefits to which she was not entitled.

It is unthinkable that either of the parties could have been capable of taking part in a deception of this nature and, furthermore, the evidence clearly points to the contrary: they, as any citizen may lawfully do, set about to create a *bona fide* legal relationship by means of which the plaintiff would become eligible for certain benefits. They succeeded and, having done so, must live with the consequences.

Under the circumstances, it is difficult to understand why the matter was taken this far.

The appeal is dismissed with costs and the assessment complained of is confirmed.

Judgment shall issue accordingly.

dire celle de savoir si la demanderesse occupait une «charge», comme ce mot est défini à l'article 248 de la partie interprétative de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et celle de savoir si, pour être considéré comme un «cadre» au sens de l'article 6(3), il faut nécessairement occuper une «charge» définie à l'article 248.

Il appert que la seule façon de contester le lien exprimé dans le document aurait été de se fonder sur le motif que ni l'une ni l'autre des parties n'avait l'intention de créer ce lien. Si l'on considère la façon soigneusement planifiée et réfléchie dont la Fédération a conçu et créé ce document au nom de ses membres, on doit inévitablement conclure que la demanderesse et les dirigeants de la Fédération représentant les enseignants des écoles secondaires de l'Ontario ont conspiré ensemble pour créer une fiction afin d'induire en erreur la Teachers' Pension Commission et de permettre à la demanderesse d'obtenir frauduleusement des avantages auxquels elle n'avait pas droit.

Il est impensable que l'une ou l'autre des parties ait pu prendre part à une fraude de cette nature et, de plus, la preuve indique clairement le contraire: elles ont voulu, comme n'importe quel citoyen peut le faire légalement, créer, de bonne foi, un lien juridique qui permettrait à la demanderesse d'avoir droit à certains avantages. Elles y sont parvenues et elles doivent accepter les conséquences qui en découlent.

En l'espèce, il est difficile de comprendre comment il se fait que l'affaire se soit rendue si loin.

L'appel est rejeté avec dépens et la cotisation contestée est confirmée.

Le jugement sera rendu en conséquence.