

A-53-78

A-53-78

**Jacqueline J. Loeb** (*Appellant*) (*Plaintiff*)

v.

**The Queen** (*Respondent*) (*Defendant*)

Court of Appeal, Jackett C.J., Heald and Urie JJ.—Ottawa, June 8, 1978.

*Income tax — Income calculation — Teachers on strike entered contract of employment with union to maintain eligibility to contribute to pension plan and other statutory benefits on amounts otherwise received as strike pay — Whether amounts received were strike payments and not taxable — Appeal dismissed — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 3.*

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

*Bernard Shinder* for appellant (plaintiff).*E. A. Bowie* for respondent (defendant).

SOLICITORS:

*Goldberg, Shinder, Shmelzer, Gardner & Kronick*, Ottawa, for appellant (plaintiff).*Deputy Attorney General of Canada* for respondent (defendant).

*The following are the reasons for judgment delivered orally in English by*

JACKETT C.J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1978] 2 F.C. 737] dismissing an action appealing against the assessment of the appellant under Part I of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, for the 1975 taxation year.

I am in agreement with the reasons given by the learned Trial Judge for dismissing the appeal against the assessment.

However, having regard to the fact that the matter is obviously a test case, I propose to state briefly in my own words, why, in my view, the appellant cannot succeed.

**Jacqueline J. Loeb** (*Appelante*) (*Demanderesse*)

c.

<sup>a</sup> **La Reine** (*Intimée*) (*Défenderesse*)

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, les juges Heald et Urie—Ottawa, le 8 juin 1978.

<sup>b</sup> *Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Des enseignants en grève ont signé avec leur syndicat un contrat de travail pour ne pas interrompre le versement des primes à la caisse de pensions et autres contributions légales, grâce aux indemnités de grève — Le litige porte sur la question de savoir si les sommes reçues étaient des indemnités de grève et, à ce titre, non imposables — Appel rejeté — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 3.*

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

<sup>d</sup> AVOCATS:*Bernard Shinder* pour l'appelante (demanderesse).*E. A. Bowie* pour l'intimée (défenderesse).<sup>e</sup> PROCUREURS:*Goldberg, Shinder, Shmelzer, Gardner & Kronick*, Ottawa, pour l'appelante (demanderesse).*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée (défenderesse).

<sup>g</sup> *Ce qui suit est la version française des motifs du jugement prononcés à l'audience par*

LE JUGE EN CHEF JACKETT: Il s'agit en l'espèce de l'appel formé contre un jugement de la Division de première instance [[1978] 2 C.F. 737] qui a débouté l'appelante de son action intentée contre une cotisation établie à l'égard de l'année d'imposition 1975, en application de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63.

<sup>i</sup> Je souscris aux motifs prononcés par le savant juge de première instance lorsqu'il a rejeté l'appel formé contre la cotisation.

<sup>j</sup> Attendu toutefois que l'espèce est manifestement appelée à faire jurisprudence, je tiens à formuler brièvement les motifs qui, à mon avis, justifient le rejet de l'appel.

The situation is that

(a) the appellant is one of a group of teachers who went on strike for a period in the 1975 taxation year,

(b) each of the strikers were, prior to the strike period, contributors under a provincial statutory pension plan under which either teachers or officers of the union involved could be contributors,

(c) so as to avoid ceasing to be contributors under the pension plan during the strike period, each of the strikers entered into contracts of employment as officers of the union and paid contributions under the pension plan and other statutory contributions on the amounts that would otherwise have been received as strike pay on the basis that such amounts were received under such contracts of employment.

The appellant's argument is, in effect, that her contract of employment with the union was a mere "technical form" to permit payment of contributions under the pension plan during the strike period, that there was no contract of employment in fact and that the amounts received from the union were "strike payments" and, as such, not taxable.<sup>1</sup>

In so far as the appellant's argument was based on lack of consideration for the employment contract, I am not sure that, on the pleadings, it is open to her. In any event, in my view, it is not supported by the facts. As it seems to me, the appellant cannot succeed unless the employment contract was a sham.

On the facts as found by the learned Trial Judge, the contract of employment was not a "sham",<sup>2</sup> and it is admitted that, if there was, in reality, such a contract, the amounts paid by the union to the appellant were paid pursuant to that contract. If that is so, it follows, in my view, that the contract of employment created an employ-

<sup>1</sup> It is not necessary, on this appeal, to consider whether amounts paid as "strike pay" may, as such, be income receipts for income tax purposes.

<sup>2</sup> Compare *Snook v. London & West Riding Investments, Ltd.* [1967] 1 All E.R. 518 and *M.N.R. v. Cameron* [1974] S.C.R. 1062.

Voici les faits:

a) l'appelante fait partie d'un groupe d'enseignants qui ont fait la grève au cours de l'année d'imposition 1975,

b) avant la période de grève, chaque gréviste contribuait à une caisse de pensions de retraite, prévue par la loi provinciale et ouverte aux enseignants comme aux cadres du syndicat en cause,

c) afin de continuer à contribuer à la caisse de pensions de retraite et de ne pas perdre leur qualité de bénéficiaires pendant la grève, chaque gréviste a signé avec le syndicat un contrat de travail. En vertu de ce contrat, le gréviste engagé à titre de cadre syndical, a acquitté les primes à la caisse de pensions de retraite et autres contributions légales avec des sommes qui eussent été des indemnités de grève mais qui étaient considérées comme rémunération découlant du contrat de travail.

Au dire de l'appelante, le contrat de travail qu'elle a signé avec le syndicat n'était qu'un «artifice» visant à assurer le paiement des primes à la caisse de pensions de retraite durant la grève; il n'y a eu effectivement aucun contrat de travail et les sommes reçues du syndicat étaient des indemnités de grève, donc non imposables.<sup>1</sup>

Je ne pense pas, à la lumière des plaidoiries, qu'il soit loisible à l'appelante d'arguer de l'absence de cause du contrat. De toute façon, je ne pense pas qu'une telle thèse soit étayée par les faits. A mon avis, l'appelante ne pourrait la faire valoir que si le contrat de travail était un trompe-l'œil.

Il ressort des faits établis par le savant juge de première instance que le contrat de travail n'était pas un «trompe-l'œil»<sup>2</sup> et il est admis que, quand bien même ce serait le cas, les sommes reçues par l'appelante ont été versées par le syndicat en vertu de ce contrat. S'il en est ainsi, il s'ensuit à mon avis que le contrat de travail a créé un emploi et

<sup>1</sup> Il n'est pas nécessaire en l'espèce, d'établir si les sommes versées à titre d'«indemnités de grève» constituent un revenu imposable.

<sup>2</sup> Cf. *Snook c. London & West Riding Investments, Ltd.* [1967] 1 All E.R. 518 et *M.R.N. c. Cameron* [1974] R.C.S. 1062.

ment relationship and that the amounts paid thereunder are income from employment. This is not a case where a contract can be a valid contract without being a source of profit for tax purposes such as a purchase and sale outside a trader's business, as such.<sup>3</sup> I know of no basis in law or in fact for a contract of employment creating the relationship of employer and employee for pension purposes but not for income tax purposes. Similarly, I know of no basis for holding that payments are salary for the purpose of pension contributions but are not income from employment for income tax purposes. If there is a contract of employment, by definition, remuneration thereunder is income for purposes of Part I of the *Income Tax Act*.<sup>4</sup>

\* \* \*

HEALD J. concurred.

\* \* \*

URIE J. concurred.

<sup>3</sup> Compare *Griffiths (Inspector of Taxes) v. J. P. Harrison (Watford), Ltd.* [1962] 1 All E.R. 909, *Bishop (Inspector of Taxes) v. Finsbury Securities, Ltd.* [1966] 3 All E.R. 105, and *FA & AB Ltd. v. Lupton (Inspector of Taxes)* [1971] 3 All E.R. 948.

<sup>4</sup> See section 3 of the *Income Tax Act*.

que les sommes versées en vertu de ce contrat constituent un revenu provenant d'un emploi. Il ne s'agit pas en l'espèce d'un cas où un contrat peut être valide sans être une source de bénéfices assujettis à l'impôt, tel un contrat d'achat et de vente n'ayant aucun rapport avec l'activité commerciale de l'intéressé.<sup>3</sup> Rien ne justifie un contrat de travail créant un rapport juridique entre l'employeur et employé aux fins des pensions de retraite mais non aux fins de l'impôt sur le revenu. De même, rien ne permet de conclure que telles sommes versées constituent un salaire aux fins des pensions de retraite, mais non un revenu provenant d'un emploi et imposable. S'il y a un contrat de travail, la rémunération qui en découle constitue par définition un revenu assujetti à la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.<sup>4</sup>

\* \* \*

d LE JUGE HEALD y a souscrit.

\* \* \*

LE JUGE URIE y a souscrit.

<sup>3</sup> Cf. *Griffiths (Inspector of Taxes) c. J. P. Harrison (Watford), Ltd.* [1962] 1 All E.R. 909, *Bishop (Inspector of Taxes) c. Finsbury Securities, Ltd.* [1966] 3 All E.R. 105, et *FA & AB Ltd. c. Lupton (Inspector of Taxes)* [1971] 3 All E.R. 948.

<sup>4</sup> Voir l'article 3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.