

T-250-77

T-250-77

The Queen (Plaintiff)

v.

Georges E. Lemay (Defendant)

Trial Division, Walsh J.—Montreal, March 3; Ottawa, March 6, 1980.

Practice — Costs — Income tax appeals — Meaning of “all reasonable and proper costs” in s. 178(2) of the Income Tax Act — Intention of Parliament in enacting s. 178(2) — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 178(2) — Federal Court Rules, Tariffs A and B.

R. v. Creamer [1977] 2 F.C. 195, distinguished. *R. v. Lavigueur* 73 DTC 5538, distinguished.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

G. Du Pont for plaintiff.
J. Delage for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Monet, Hart, Saint-Pierre & Des Marais, Montreal, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

WALSH J.: Plaintiff appeals from the taxation of costs dated February 13, 1980, in the amount of \$2,727.17. A similar appeal was made in connection with the taxation of costs in the same amount in case No. T-249-77 *The Queen v. Doctor Claude Leclerc*. Actually the costs were taxed at double this amount but are divided equally in favour of each of the two defendants, the defence having been identical in each case. Although judgment was rendered in favour of plaintiff maintaining the tax appeals in each case plaintiff was required to pay defendants “reasonable and proper costs” pursuant to the provisions of section 178(2)(a) of the *Income Tax Act* which reads as follows:

178. ...

(2) Where, on an appeal by the Minister, other than by way of cross-appeal, from a decision of the Tax Review Board, the amount of

La Reine (Demanderesse)

c.

a

Georges E. Lemay (Défendeur)

Division de première instance, le juge Walsh—Montréal, 3 mars; Ottawa, 6 mars 1980.

Pratique — Dépens — Appels en matière d'impôt sur le revenu — Sens de l'expression «tous les frais raisonnables et justifiés», dans l'art. 178(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Intention du législateur lors de l'adoption de l'art. 178(2) — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 178(2) — Règles de la Cour fédérale, Tarifs A et B.

c

Distinction faite avec les arrêts: *R. c. Creamer* [1977] 2 C.F. 195; *R. c. Lavigueur* 73 DTC 5538.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

d

G. Du Pont pour la demanderesse.
J. Delage pour le défendeur.

PROCUREURS:

e

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Monet, Hart, Saint-Pierre & Des Marais, Montréal, pour le défendeur.

f

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

g

LE JUGE WALSH: La demanderesse forme appel de la taxation des dépens, estimés, le 13 février 1980, à \$2,727.17. Un appel semblable a été formé à l'égard de la taxation des dépens, pour une même somme, dans l'affaire *La Reine c. Docteur Claude Leclerc*, n° du greffe: T-249-77. En réalité les dépens avaient été taxés pour le double de cette somme puis partagés également au profit de chacun des deux défendeurs, la défense ayant été la même dans chaque espèce. Quoique jugement ait été rendu en faveur de la demanderesse, accueillant les appels dans chaque espèce, celle-ci doit payer aux défendeurs leurs «frais raisonnables et justifiés» conformément à l'article 178(2)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que voici:

178. ...

j

(2) Lorsque, sur un appel interjeté par le Ministre, autrement que par voie de contre-appel, d'une décision de la Commission de révision de l'impôt, le montant

(a) tax, refund or amount payable under subsection 196(2) (in the case of an assessment or determination, as the case may be) that is in controversy does not exceed \$2,500, or

a) du remboursement d'impôt ou du montant payable en vertu du paragraphe 196(2) (dans le cas d'une cotisation ou d'une détermination, selon le cas) qui fait l'objet du litige ne dépasse pas \$2,500, ou

the Federal Court, in delivering judgment disposing of the appeal, shall order the Minister to pay all reasonable and proper costs of the taxpayer in connection therewith.

^a la Cour fédérale, en statuant sur l'appel, doit ordonner que le Ministre paie tous les frais raisonnables et justifiés du contribuable afférents à l'appel.

The amount of tax in issue in the case of Mr. Lemay was \$1,325 and in the case of Doctor Leclerc \$1,324.94.

Le montant d'impôt litigieux dans l'espèce Lemay était de \$1,325 et dans l'espèce Leclerc de \$1,324.94.

The interesting issue raised in these appeals is what are "reasonable and proper costs" in the case of such appeals. It is clear that the section is not limited to the allowance of taxable costs according to the Tariff, but neither does it call for an award of costs taxed on a solicitor and client basis, although an allowance of reasonable and proper costs would probably more closely approach the latter since in an income tax appeal involving less than \$2,500 of tax it is unlikely that the amounts allowed under the Tariff would adequately compensate the respondent for all legal expenses incurred in resisting the Minister's appeal. The section is an exceptional one and is evidently intended to protect a taxpayer from being put to heavy expense in resisting such an appeal by the Minister from a decision in favour of the taxpayer by the Tax Review Board, whether the Minister's appeal is successful, as in the present cases, or not.

L'intéressante question que pose ces appels est de savoir qu'est-ce qui constitue des «frais raisonnables et justifiés» dans les cas de ce genre. Il est clair que l'article ne se borne pas à accorder la taxation que prévoit le tarif, ni n'exige-t-il une allocation des frais raisonnables et justifiés se rapproche probablement de cette dernière vu que dans un appel impliquant moins de \$2,500 d'impôt, il soit improbable que les sommes qu'accorde le tarif indemnisent adéquatement l'intimé des véritables frais de justice qu'il aura eu à engager pour s'opposer à l'appel du Ministre. Une telle disposition est exceptionnelle; manifestement on a cherché à protéger le contribuable qui doit engager des frais considérables pour contester l'appel que forme le Ministre contre une décision lui étant favorable de la Commission de révision de l'impôt, que cet appel du Ministre soit couronné de succès, comme en ces espèces, ou non.

In the present cases the Crown in appealing against the taxation does not dispute the time spent by respondents' counsel in preparation for and participating in the appeals and hearings which lasted for two full days, nor the time charges made for this, but contends that it is not reasonable and proper that the legal time devoted to a case should be permitted to exceed in value the amount in issue, unless of course the establishment of an important principle is involved which will affect future cases, which was not the case here where the only issue was the valuation of the depreciable portion of property of which respondents were purchasers. The fact that the Crown would be anticipating being called on to pay the reasonable costs of respondents was called to the attention of their attorney before the action was even set down for trial by letter from the attorney for the Department of Justice dated June 19, 1979,

En ces espèces la Couronne en appelant de la taxation ne met pas en cause le temps passé par l'avocat des intimés à préparer et à plaider les appels, dont l'audition a pris deux jours, ni le taux facturé pour ce temps; elle fait valoir qu'il n'est pas raisonnable ni justifié que le temps alloué à une affaire puisse en droit dépasser en valeur les sommes en litige à moins bien entendu que ne soit en jeu un principe important susceptible d'influer sur des affaires ultérieures, ce qui n'était pas le cas en ces espèces, le seul objet de litige ayant été la valeur à attribuer à la portion amortissable du bien que les intimés avaient acheté. La Couronne, qui prévoyait se voir réclamer le paiement des frais raisonnables des intimés avait appelé l'attention de leur avocat sur ce fait, avant même que ne soit fixée la date de l'audience, par lettre du procureur du ministère de la Justice, datée du 19 juin 1979, où le fait était mentionné ainsi qu'une référence à

referring to this and to the case of *The Queen v. Creamer* [1977] 2 F.C. 195. In the *Creamer* case the total amount of tax involved, both federal and provincial, was only about \$160, but the account for fees based on time charges which Mahoney J. in rendering judgment found to be fair, amounted to \$3,921.35. Unlike the present case the decision would affect what the learned Judge referred to as perhaps tens of thousands of persons similarly employed in the delivery of their employers' goods so that the principle was important to the Crown in bringing the appeal, and had the defendant not resisted the action the Tax Review Board decision would have been a precedent invoked by all these others in filing their future tax returns. At page 206 of the judgment Mahoney J. states:

While the taxpayer is not to be deterred by financial considerations from undertaking his defence, he is not being given a licence to squander public funds in a frivolous or luxurious manner, nor are those whom he retains. If they charge a fair fee for time necessarily spent in the defence of the action, they may expect their client to be put in funds, or reimbursed, for its payment. If they charge more he and they may have a problem, depending on their arrangements and his ability to pay.

In rendering judgment Mahoney J. referred to a judgment I had occasion to render in the case of *The Queen v. Lavigueur*¹ in which the amount of tax involved was only \$222.19 but the tax implications for future years were substantial. In that case I found that the term "reasonable and proper costs" extended to solicitor and client fees over and above taxable court costs. In rendering judgment I stated at page 5546:

I should have thought that in the present case if section 178(2) is to be applied, the reasonable and proper costs of the taxpayer should be limited to those which would be reasonable in an action involving a tax of under \$2,500. While in view of the difficulty of the issue these reasonable and proper costs would be more than the mere taxable costs allowed in a Class I action into which category this action would fall, they must nevertheless be kept in moderation and not exceed proper solicitor and client fees which the defendant might reasonably be expected to pay himself but for section 178(2) in an action in which the amount in issue did not exceed \$2,500.

¹ 73 DTC 5538.

l'affaire *La Reine c. Creamer* [1977] 2 C.F. 195. Dans cette affaire *Creamer* le montant total d'impôt en litige, fédéral et provincial, n'était que de \$160 environ mais le compte d'honoraires fondé sur le temps consacré à l'affaire, que le juge Mahoney, dans son jugement, considéra équitable, s'élevait à \$3,921.35. Contrairement à l'instance présente la décision devait avoir un effet sur ce que l'éminent juge appela les dizaines de milliers d'individus peut-être, similairement employés à livrer les marchandises de leurs employeurs, de sorte que le principe en jeu importait à la Couronne en formant l'appel et si le défendeur ne l'avait pas contesté, la décision de la Commission de révision de l'impôt aurait constitué un précédent que tous auraient invoqué dans leurs déclarations d'impôt futures. A la page 206 de son jugement, le juge Mahoney dit:

Mais si, pour des raisons financières, on ne doit pas empêcher un contribuable de présenter une défense, ou ne lui donne pas par ailleurs, pas plus qu'à ses conseillers juridiques, carte blanche pour piller les fonds publics. L'avocat qui requiert de son client des honoraires raisonnables compte tenu du temps passé sur l'affaire peut s'attendre à ce que des fonds soient fournis à son client pour le payer ou à ce que ce dernier, les ayant acquittés, puisse se faire rembourser. Si les honoraires sont exorbitants, ils peuvent tous deux se trouver dans une situation délicate compte tenu des accords qu'ils ont conclus et de la capacité de payer du client.

En rendant jugement le juge Mahoney cita celui que j'avais eu à rendre dans l'affaire *La Reine c. Lavigueur*¹, où le montant d'impôt en litige n'était que de \$222.19 mais où les implications fiscales pour les années ultérieures étaient elles substantielles. Dans cette espèce je jugeai que l'expression «frais raisonnables et justifiés» s'appliquait aux honoraires facturés par l'avocat à son client en sus des frais judiciaires taxables. Rendant jugement, je dis:

J'estime que, dans l'affaire présente, si l'on applique l'article 178(2), on doit limiter les frais raisonnables et justifiés du contribuable à ceux qui seraient raisonnables dans une affaire où l'impôt en jeu est inférieur à \$2,500. Toutefois, compte tenu de la difficulté de la question, ces frais raisonnables et justifiés seront supérieurs aux simples frais taxables accordés pour les actions de classe I dont cette action relève; ils doivent néanmoins rester dans des limites raisonnables et ne pas dépasser les frais justifiés entre procureur et client que le défendeur pourrait raisonnablement s'attendre à payer lui-même, si ce n'était de l'application de l'article 178(2), dans une action où le montant en cause ne dépasse pas \$2,500.

¹ 73 DTC 5538.

To briefly resume the facts in the present case Messrs. Lemay and Leclerc bought certain property from four vendors for a price of \$650,000 of which \$350,000 was attributed to depreciable assets in the agreement. It was of course advantageous for the vendors to establish the figure for depreciable assets as low as possible so as to minimize the recaptured capital cost allowance while conversely it was to the advantage of the purchasers, the present respondents, to get the figure as high as possible to be used as a base for capital cost allowance claims by them following purchase. The Minister in his assessments of all parties established the figure at \$429,000, while the vendors used the \$350,000 figure set out in the agreement, and the purchasers, the present respondents, used the figure of \$450,000 in their tax returns. The Tax Review Board allowed the appeal of the purchasers Mr. Lemay and Doctor Leclerc and referred all assessments back to the Minister for reassessment on the basis of the value of \$450,000 for the depreciable assets. At trial in this Court before me the appeals of the vendors were dismissed, the figure used by the Minister \$429,000 was accepted. Accordingly, the Minister's appeals against the \$450,000 evaluation sought by the purchasers were maintained. As pointed out in the reasons for judgment the difference between the Crown's figure of \$429,000 and that sought by the purchasers of \$450,000 is not great in view of the fact that such valuations are never completely exact. The finding against the purchasers was to the effect that they had failed to discharge the burden of proof of establishing that the Crown's assessment of \$429,000 was not reasonable.

Unlike the *Creamer* and *Lavigueur* cases therefore no future rights of the taxpayers or other taxpayers were involved. It is even possible to speculate that had the vendors not appealed the decision of the Tax Review Board fixing the valuation at \$450,000, seeking a much lower value of \$350,000, thereby forcing the Crown to contest, the Crown might very well have not appealed the Tax Review Board decision in favour of the present respondents Mr. Lemay and Doctor Leclerc in view of the comparatively small amount of tax involved and the fact that no principle was at stake.

Pour résumer brièvement les faits en cause, MM. Lemay et Leclerc avaient acheté quelque bien de quatre vendeurs pour un prix de \$650,000 dont \$350,000 étaient imputés par la convention à l'élément amortissable que bien évidemment les vendeurs avaient avantage à voir fixé aussi bas que possible de façon à réduire au minimum la déduction pour amortissement récupérable et qu'inversement les acheteurs, les intimés en cause, avaient tout intérêt à voir fixé aussi haut que possible afin d'en réclamer déduction pour amortissement par le fait de l'achat. Le Ministre, imposant toutes les parties, fixa cette valeur à \$429,000, les vendeurs ayant utilisé le \$350,000 stipulé au contrat et les acheteurs, les intimés, employés le chiffre de \$450,000 dans leurs déclarations d'impôt. La Commission de révision de l'impôt accueillit l'appel des acheteurs, le docteur Leclerc et M. Lemay, et renvoya les cotisations au Ministre pour qu'il en établisse de nouvelles en prenant \$450,000 comme valeur de l'élément amortissable. Après avoir instruit l'affaire, je déboutai les vendeurs de leurs appels, le chiffre dont se servit le Ministre, \$429,000, étant accepté. En conséquence les appels du Ministre formés contre l'évaluation des acheteurs, soit \$450,000, furent accueillis. Comme il est dit dans les motifs du jugement, la différence entre le chiffre que la Couronne avançait, \$429,000, et celui des acheteurs, \$450,000, n'est pas très grande si l'on prend en compte que ces évaluations ne sont jamais tout à fait exactes. Il n'était d'ailleurs jugé au détriment des acheteurs que parce qu'ils n'avaient pu établir, la preuve étant à leur charge, que l'évaluation de la Couronne, de \$429,000, n'était pas raisonnable.

Contrairement aux espèces *Creamer* et *Lavigueur* donc, aucun droit futur des contribuables en cause, ni de d'autres contribuables, n'était en jeu. On aurait pu d'ailleurs penser que si les vendeurs n'en avaient pas appelé de la décision de la Commission de révision de l'impôt, qui avait fixé cette valeur à \$450,000, afin de la faire réduire à \$350,000, forçant par là la Couronne à s'opposer, celle-ci pourrait fort bien ne pas avoir interjeté appel de la décision de la Commission, décision favorable aux intimés en cause présentement, M. Lemay et le docteur Leclerc, vu le montant relativement minime de l'impôt en cause et le fait qu'aucun principe n'ait été en jeu.

Under the circumstances and although there can be no criticism of the time expended by counsel for said respondents nor of his charges, such expenditure of time cannot be considered as being justified for the amount of tax involved, and therefore this account cannot be considered as reasonable and proper within the meaning of section 178(2)(a) of the Act. In view of the amount of tax in issue being only approximately \$1,325 in each case I find that the maximum amount which should be allowed on taxation is \$1,250 plus disbursements in each case, and accordingly maintain the appeal against the taxations. This judgment is of importance to appellants for use in future taxations under the said section of the Act. The cost of these appeals should therefore be borne by the appellants and no costs of the appeals awarded against the respondents.

Dans ces circonstances et bien que le temps dévolu par l'avocat desdits intimés à cette affaire ne puisse prêter le flanc à la critique, ni ses honoraires, on ne peut les considérer justifiés lorsque est pris en compte le montant de l'impôt en litige, et il s'ensuit que le compte ne peut être jugé raisonnable et justifié au sens de l'article 178(2)a) de la Loi. Comme l'impôt en litige n'est approximativement que de \$1,325 dans chaque espèce, je statue qu'au maximum la taxation ne devrait accorder que \$1,250, plus les déboursés dans chaque espèce, et en conséquence j'accueille l'appel formé contre les taxations. Ce jugement importe aux appelants qui l'invoqueront lors de taxations futures en vertu dudit article de la Loi. Les dépens des appels actuels seront donc à leur charge aucun n'étant mis à celle des intimés.