

T-3847-79

T-3847-79

**The Queen (Plaintiff)**

v.

**Dr. Beverley A. Burgess (Defendant)**

Trial Division, Cattanach J.—Toronto, June 10;  
Ottawa, June 19, 1981.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from a decision of the Tax Review Board whereby legal expenses incurred by the defendant to obtain maintenance for herself and her children in divorce proceedings were allowed as a deduction — Plaintiff submits that the expenses were not made to earn income from a property within the meaning of para. 18(1)(a) of the Income Tax Act — Defendant submits that her right to maintenance is “property” within the definition in subs. 248(1) — Whether the legal expenses were incurred for the purpose of collecting income to which the defendant was entitled — Whether the right to maintenance arose upon the defendant’s marriage or upon the Court order — Appeal allowed — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 18(1)(a), 56(1)(b), 60(b), 248(1) — Divorce Act, R.S.C. 1970, c. D-8, s. 11(1)(a),(b).*

Appeal from a decision of the Tax Review Board whereby the legal expenses incurred by the defendant to obtain maintenance for herself and her children in divorce proceedings were allowed as a deduction. The plaintiff contends that the expenses were not made to earn income from a business or property within the meaning of paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act*. The defendant submits that her right to maintenance is “property” within the definition thereof in subsection 248(1). Property is defined to include a right of any kind. It is implicit in the defendant’s contention that her right to maintenance arose upon her marriage and that the maintenance payment ordered by the Court is not the creation of a new right, but is rather the continuation of the defendant’s prior right to maintenance. The questions are whether the legal expenses were incurred for the purpose of collecting income to which the defendant was entitled and whether the right to maintenance arose upon the defendant’s marriage or upon the order absolute.

*Held*, the appeal is allowed. Maintenance is not property in the proper sense of that term. However the definition of property in subsection 248(1) of the Act includes “a right of any kind whatever” and that is broad enough to include a right to maintenance. The defendant’s income does not stem from a right which arose on marriage. The right which arose on marriage was the right to maintenance during the currency of the marriage, but that right terminated upon the dissolution of the marriage. If the circumstances so warrant the Court which grants the divorce may also substitute, as its discretion dictates, maintenance in a reasonable amount. It is the order of the Court which grants the defendant her right to maintenance. The legal expenses are in the nature of a capital expenditure, by bringing the right into being, rather than in the nature of a

**La Reine (Demanderesse)**

c.

a

**Dr Beverley A. Burgess (Défenderesse)**

Division de première instance, le juge Cattanach—  
Toronto, 10 juin; Ottawa, 19 juin 1981.

b

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel d’une décision de la Commission de révision de l’impôt, laquelle a autorisé la défenderesse à déduire de son revenu les frais judiciaires que celle-ci a engagés pour obtenir une pension alimentaire pour elle-même et pour ses enfants lors d’une requête en divorce — La demanderesse soutient que ces frais n’ont pas été subis pour tirer un revenu d’un bien au sens de l’al. 18(1)a) de la Loi de l’impôt sur le revenu — La défenderesse fait valoir que son droit aux aliments est un « bien » au sens de la définition du par. 248(1) — Il échet d’examiner si les frais judiciaires ont été subis dans le but de gagner un revenu qui appartenait de droit à la défenderesse — Il échet d’examiner si le droit à une pension alimentaire est né du mariage de la défenderesse ou est né de l’ordonnance de la Cour — Appel accueilli — Loi de l’impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, modifiée par S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 18(1)a), 56(1)b), 60(b), 248(1) — Loi sur le divorce, S.R.C. 1970, c. D-8, art. 11(1)a),b).*

e

Il s’agit de l’appel d’une décision de la Commission de révision de l’impôt, laquelle a autorisé la défenderesse à déduire de son revenu les frais judiciaires que celle-ci a engagés pour obtenir une pension alimentaire pour elle-même et pour ses enfants lors d’une requête en divorce. La demanderesse soutient que ces frais n’ont pas été subis pour tirer un revenu d’un bien ou d’une entreprise, au sens de l’alinéa 18(1)a) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. La défenderesse fait valoir que son droit aux aliments est un « bien » au sens de la définition du paragraphe 248(1). La définition de bien comprend un droit de quelque nature qu’il soit. La défenderesse soutient implicitement que son droit aux aliments est né au moment de son mariage et que l’ordonnance alimentaire ne crée pas un droit nouveau mais ne fait que confirmer son droit préexistant aux aliments. Il échet d’examiner si la défenderesse a subi ces frais judiciaires pour recevoir un revenu auquel elle avait droit et si le droit à une pension alimentaire est un droit né du mariage de la défenderesse ou né du jugement irrévocable de divorce.

h

*Arrêt*: l’appel est accueilli. Une pension alimentaire n’est pas un bien au sens strict de ce terme. Toutefois, la définition de bien au paragraphe 248(1) de la Loi comprend « un droit de quelque nature qu’il soit » et cette définition est assez large pour embrasser le droit aux aliments. Le revenu de la défenderesse ne tient pas à un droit né du mariage. Le droit né du mariage est le droit aux aliments pendant le mariage, et il s’est éteint à la dissolution du mariage. Si les faits le justifient, la Cour qui accorde le divorce peut également accorder, conformément à son pouvoir souverain d’appréciation, un montant raisonnable à titre de pension alimentaire. C’est l’ordonnance de la Cour qui accorde à la défenderesse le droit à une pension alimentaire. Les frais judiciaires représentent une dépense en immobilisations visant à constituer un droit, et non une dépense effectuée

i

j

revenue expenditure to enforce payment of income from a right in being.

*Hyman v. Hyman* [1929] A.C. 601 (H.L.), agreed with. *Lilley v. Lilley* [1959] 3 All E.R. 283 (C.A.), agreed with. *Vnuk v. Vnuk* (1976) 23 R.F.L. 117, agreed with. *Re Freedman* (1924) 55 O.L.R. 206, agreed with. *In re Robinson* (1884) 27 Ch. D. 160, agreed with. *Evans v. Minister of National Revenue* [1960] S.C.R. 391 (reversing [1959] Ex.C.R. 54) distinguished.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

*R. B. Thomas* and *M. Boris* for plaintiff.

*R. P. Startek* for defendant.

SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for plaintiff.

*Coombs, Woolcott & Startek*, Stoney Creek, for defendant.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

CATTANACH J.: This is an appeal, on behalf of the Minister of National Revenue, from a decision of the Tax Review Board dated April 9, 1979 whereby, following the defendant's admission, an amount of \$11,700 paid to her by her former husband pursuant to an order for maintenance of \$75 per week for each of herself and her two children was properly included in her income for her 1974 taxation year, an amount of \$4,402.66, being the legal expenses paid by her in obtaining a divorce *a vinculo* and in the amount attributable to obtaining maintenance, was allowed as a deduction in computing her taxable income for that year.

Prior to trial counsel for the parties agreed upon the following statement of facts:

AGREED STATEMENT OF FACTS

1. During the 1974 taxation year, Dr. Burgess received the sum of \$11,700.00 as maintenance for herself and children from her former husband.
2. During the 1973 taxation year, Dr. Burgess expended the sum of approximately \$5,900.00 as fees and disbursements paid to her solicitors to obtain a decree absolute of divorce and an award of maintenance for herself and her two children.

dans le but de forcer le paiement d'un revenu qui est le produit d'un droit préexistant.

Arrêts approuvés: *Hyman c. Hyman* [1929] A.C. 601 (C.L.); *Lilley c. Lilley* [1959] 3 All E.R. 283 (C.A.); *Vnuk c. Vnuk* (1976) 23 R.F.L. 117; *Re Freedman* (1924) 55 O.L.R. 206; *In re Robinson* (1884) 27 Ch. D. 160. Distinction faite avec l'arrêt: *Evans c. Le ministre du Revenu national* [1960] R.C.S. 391 (infirmité [1959] R.C.É. 54).

b APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

*R. B. Thomas* et *M. Boris* pour la demanderesse.

c *R. P. Startek* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour la demanderesse.

d *Coombs, Woolcott & Startek*, Stoney Creek, pour la défenderesse.

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

LE JUGE CATTANACH: La Cour a été saisie de l'appel, interjeté pour le compte du ministre du Revenu national, d'une décision de la Commission de révision de l'impôt, en date du 9 avril 1979. A la suite d'un aveu de la défenderesse, la Commission a ajouté à son revenu de 1974 la somme de \$11,700, que lui avait payée son ancien mari en exécution d'une ordonnance portant paiement d'une pension alimentaire de \$75 par semaine, à elle-même et à chacun de ses deux enfants. La Commission l'a par ailleurs autorisée à déduire de son revenu imposable pour la même année, la somme de \$4,402.66 au titre des frais judiciaires payés en vue d'obtenir la pension alimentaire dans le cadre de l'action en divorce.

Les avocats des deux parties sont convenus avant le procès de l'exposé des faits suivant:

[TRADUCTION] EXPOSÉ CONJOINT DES FAITS

1. Au cours de l'année d'imposition 1974, le Dr Burgess a reçu de son ancien mari la somme de \$11,700.00 à titre de pension alimentaire pour elle-même et pour ses enfants.
2. Au cours de l'année d'imposition 1973, le Dr Burgess a versé quelque \$5,900.00 d'honoraires et de frais à ses avocats pour obtenir un jugement irrévocable de divorce et une pension alimentaire pour elle-même et pour ses deux enfants.

3. There was no contest concerning the granting of the Divorce or the custody of the children between the Defendant and her former husband.

4. The trial on the Divorce lasted two days in the Supreme Court of Ontario, before Mr. Justice Stark.

5. The Divorce, custody and access aspects occupied approximately one-half hour, and approximately 1.5 days of the 2 days of trial concerned the issue of maintenance for Dr. Burgess and her children.

6. The Court awarded maintenance to Dr. Burgess of \$75.00 per week, and a further \$75.00 per week for maintenance of each of the two children, for a total payment of \$225.00 per week.

7. By Judgment dated April 9, 1979, the Tax Review Board ordered that the Appellant be allowed to deduct the sum of \$4,402.66 in the computation of her income for the 1974 taxation year, which amount was found by the presiding member, Mr. Bonner, to be that part of the \$5,900.00 expended by the Defendant which was attributable to obtaining maintenance for herself and her children.

I have deleted from paragraphs 3, 4 and 5 the references to the transcript of the divorce proceedings because the statements are not disputed.

I would add however that the amount of \$4,402.66 found by the Board to be that portion of the defendant's legal expenses attributable to maintenance is an allegation of fact made by the defendant in paragraph 5 of her statement of defence.

The basic contention upon which the plaintiff's appeal is based is that the amount expended by the defendant for legal expenses was not deductible from her income in her 1974 taxation year since those expenses were not expended to earn income from a business or property within the meaning of paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended, which reads:

18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from the business or property;

In contradiction thereof the contention on behalf of the defendant is that her right to maintenance is "property" within the definition thereof in subsection 248(1) of the Act which reads in part:

3. Ni la requête en divorce ni la demande de garde des enfants n'ont été contestées.

4. La requête en divorce a été entendue pendant deux jours par le juge Stark de la Cour suprême de l'Ontario.

5. Les questions du divorce, de la garde des enfants et du droit de visite ont pris une demi-heure environ, et à peu près une journée et demie des deux journées du procès a été consacrée à la question de la pension alimentaire pour le Dr Burgess et pour ses enfants.

6. La Cour a accordé une pension alimentaire de \$75.00 par semaine au Dr Burgess et une autre pension alimentaire de \$75.00 par semaine pour chacun des deux enfants, soit un total de \$225.00 par semaine.

7. Par décision en date du 9 avril 1979, la Commission de révision de l'impôt a autorisé l'appelante à déduire de son revenu pour l'année d'imposition 1974, la somme de \$4,402.66, c'est-à-dire, ainsi qu'il ressort de la décision de M. Bonner, qui présida l'audition de la Commission, la fraction des \$5,900.00 qui a été dépensée par la défenderesse en vue d'obtenir une pension alimentaire pour elle-même et pour ses enfants.

J'ai supprimé des paragraphes 3, 4 et 5 les renvois à la transcription du procès de divorce parce que les faits allégués n'étaient pas contestés.

Je tiens cependant à préciser que le montant de \$4,402.66, jugé par la Commission comme étant la fraction des frais judiciaires subis par la défenderesse pour l'obtention de la pension alimentaire est une allégation de fait figurant au paragraphe 5 du mémoire de défense.

Le principal motif d'appel de la demanderesse est que le montant dépensé par la défenderesse à titre de frais judiciaires n'est pas déductible de son revenu pour l'année d'imposition 1974, puisque ces frais n'ont pas été subis pour tirer un revenu d'un bien ou d'une entreprise au sens de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, modifiée, qui porte:

18. (1) Dans le calcul du revenu du contribuable, tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles:

a) un débours ou une dépense sauf dans la mesure où elle a été faite ou engagée par le contribuable en vue de tirer un revenu des biens ou de l'entreprise ou de faire produire un revenu aux biens ou à l'entreprise;

La défenderesse réfute cet argument en faisant valoir que son droit aux aliments est un «bien» au sens du paragraphe 248(1) de la Loi qui porte en partie:

**248. (1) ...**

“property” means property of any kind whatever whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes

(a) a right of any kind whatever, ...

It is implicit in the defendant's contention that her right to maintenance arose upon her marriage and, from that premise, the further contention is that the maintenance payment ordered by the Court is not the creation of a new right but is rather the continuation of the defendant's prior right to maintenance. That being so the legal fees were expended to assert or declare that right from which it follows that the deduction sought is not prohibited by paragraph 18(1)(a) having been laid out to preserve income from property, i.e., the right to maintenance.

Alimony or maintenance payments are included in the income for the taxation year of the recipient by virtue of paragraph 56(1)(b) of the *Income Tax Act*. By virtue of complementary paragraph 60(b) the taxpayer who pays alimony or maintenance to the other spouse may deduct the payments so made in computing income for the taxation year.

Paragraphs 56(1)(b) and 60(b) read:

**56. (1)** Without restricting the generality of section 3, there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year,

(b) any amount received by the taxpayer in the year, pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the recipient thereof, children of the marriage, or both the recipient and children of the marriage, if the recipient was living apart from, and was separated pursuant to a divorce, judicial separation or written separation agreement from, the spouse or former spouse required to make the payment at the time the payment was received and throughout the remainder of the year;

**60.** There may be deducted in computing a taxpayer's income for a taxation year such of the following amounts as are applicable:

(b) an amount paid by the taxpayer in the year, pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the recipient thereof, children of the marriage, or both the recipient and children of the marriage, if he was living apart from, and was separated pursuant to a divorce, judicial

**248. (1) ...**

«biens» signifie des biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels et comprend, sans restreindre la portée générale de ce qui précède,

a) un droit de quelque nature qu'il soit, ...

La défenderesse soutient implicitement que son droit aux aliments est né au moment de son mariage et, partant, que l'ordonnance alimentaire ne crée pas un droit nouveau mais ne fait que confirmer son droit préexistant aux aliments. Les frais judiciaires ayant été subis pour faire valoir ou reconnaître ce droit, la déduction réclamée n'est pas défendue par l'alinéa 18(1)a) puisque la dépense a eu pour objet de protéger un revenu provenant d'un bien, c'est-à-dire son droit aux aliments.

Les paiements reçus à titre de provision ou de pension alimentaire doivent être inclus dans le revenu du bénéficiaire pour l'année d'imposition où il les reçoit, conformément à l'alinéa 56(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Par le jeu de l'alinéa correspondant 60b), le contribuable qui paie la provision ou la pension alimentaire peut la déduire de son revenu pour la même année d'imposition.

Les alinéas 56(1)b) et 60b) portent:

**56. (1)** Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

b) toute somme reçue dans l'année par le contribuable, en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendus par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage, si le bénéficiaire vivait séparé en vertu d'un divorce, d'une séparation judiciaire ou d'un accord écrit de séparation du conjoint ou de l'ex-conjoint tenu de faire le paiement, à la date où le paiement a été reçu et durant le reste de l'année;

**60.** Peuvent être déduites lors du calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition les sommes suivantes qui sont appropriées:

b) toute somme payée dans l'année par le contribuable, en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendus par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage, si le contribuable vivait séparé,

separation or written separation agreement from, his spouse or former spouse to whom he was required to make the payment at the time the payment was made and throughout the remainder of the year;

My understanding of the words "alimony" and "maintenance" has always been that they are technical terms of art. "Alimony" strictly refers to an allowance made while the marriage continues to subsist and "maintenance" strictly refers to the allowance made when the marriage is dissolved. Thus an order *nisi* provision for payment of an interim allowance pending the order absolute is "alimony" and a like order after dissolution of the marriage is "maintenance". An allowance ordered to be paid on the grant of a divorce *a mensa et thoro* (less technically known as a judicial separation) is alimony as are payments agreed upon between the parties to a marriage in a written separation agreement.

Paragraph 56(1)(b) covers both "alimony" and "maintenance" since "maintenance" would fall within the words "other allowance payable ... for the maintenance of the recipient thereof".

It is not disputed that the maintenance awarded to the defendant and her two children falls precisely within paragraph 56(1)(b).

Therefore I have made no reference to paragraph 56(1)(c) and its exact complement paragraph 60(c) for the reason that those paragraphs must have been included in the statute to cover those instances, less formal instances, such as allowances granted for non-support rather than the more formal instances of divorce, judicial separation or a written separation agreement covered by paragraph 56(1)(b) but I need not so decide and I do not do so.

Alimony and maintenance were not deemed to be income to the recipient nor a deduction to the payer until 1942 when the payer was allowed a tax credit. By the statutes of 1942-43, chapter 28, the payer was allowed a straight deduction and the

en vertu d'un divorce, d'une séparation judiciaire ou d'un accord écrit de séparation, du conjoint ou de l'ex-conjoint à qui il était tenu de faire le paiement, le jour où le paiement a été effectué et durant le reste de l'année;

a A mon avis, les expressions «provision alimentaire» et «pension alimentaire» relèvent d'une terminologie technique spécialisée. La «provision alimentaire» désigne au sens strict une allocation payée avant la dissolution formelle du mariage, b alors que la «pension alimentaire» désigne au sens strict l'allocation payée après la dissolution du mariage. En conséquence, l'allocation provisoire, accordée par un jugement conditionnel de divorce en attendant le jugement irrévocable, est une «provision alimentaire» alors que la même allocation, c accordée pour valoir après la dissolution du mariage, est une «pension alimentaire». L'allocation accordée en cas de séparation de corps sanctionnée en justice (mieux connue sous le nom de d séparation judiciaire) est une provision alimentaire, tout comme les paiements dont les conjoints conviennent dans un accord écrit de séparation.

L'alinéa 56(1)b prévoit à la fois la «provision alimentaire» et la «pension alimentaire», cette dernière étant comprise dans les mots «autre allocation payable ... pour subvenir aux besoins du bénéficiaire»\*.

f Les parties ne contestent pas que la pension alimentaire accordée à la défenderesse et à ses deux enfants relève bien de l'alinéa 56(1)b.

g Aussi n'ai-je cité ni l'alinéa 56(1)c ni sa contrepartie, l'alinéa 60c, ces deux dispositions ayant dû être insérées dans la loi pour régir les cas moins formels, telles les allocations accordées pour compenser l'absence de soutien, plutôt que les cas plus formels de divorce, de séparation judiciaire ou de h séparation par accord écrit qui sont prévus à l'alinéa 56(1)b). Je n'ai pas à trancher ce point et je ne le ferai pas.

i Ni la provision ni la pension alimentaire ne représentait un revenu pour le bénéficiaire ou une somme déductible pour le débiteur d'aliments avant 1942, date à laquelle la loi a accordé un dégrèvement au débiteur d'aliments. Le chapitre

\* N.D.T.: Dans la version française de cette disposition, «alimony» a été traduit par «pension alimentaire», alors qu'il aurait fallu écrire «provision alimentaire».

recipient was obliged to take the payments into income and they were assessable as such although it is difficult to ascertain the concept under which the payments fit into income in the hands of the recipient or as deductions rather than personal expenditures of the payer.

But the statute provides that the maintenance awarded is income to the recipient. This the defendant has accepted. The statute leaves no other choice.

The question is, as I view it, whether the legal expenses paid by the defendant were expended by her for the purpose of obtaining income which was hers as of right. Put yet another way, were the legal fees expended by her for the purpose of collecting income to which she was entitled? If this be so then the expenses are properly deductible.

There is no doubt that the defendant was entitled to the payments but the question is by virtue of what circumstance did that entitlement arise? That entitlement is the right under which the defendant receives the payment and that right is "property" within the broad definition in subsection 248(1) previously quoted.

The question which next arises is what was the circumstance which gave rise to the defendant's right to maintenance, (1) was it a right which arose upon the defendant's marriage as contended by her counsel? Or (2) was it a right which arose upon the order absolute granted by the High Court of Ontario as contended by counsel for the plaintiff?

Put yet another way, did the judgment of the High Court of Ontario create the right to maintenance or was that judgment merely a continuation and quantification of a right to maintenance already vested in the defendant?

By section 2 of *The Judicature Act*, R.S.O. 1970, c. 228, the Supreme Court has all the jurisdiction, power and authority which had been vested in its predecessor on December 31, 1912. That includes the power to make provision for the future maintenance of a wife whose marriage has been dissolved as the Court might think reason-

28 des lois de 1942-43 accordait à celui qui payait les aliments une déduction à ce titre, cependant que le bénéficiaire devait les inclure dans son revenu et était cotisé en conséquence, bien qu'on voie mal pourquoi les paiements de ce genre constituent un revenu, une fois reçus par le bénéficiaire, et une déduction, plutôt qu'une dépense personnelle, du débiteur d'aliments.

Il se trouve cependant que selon la loi, la pension alimentaire accordée constitue un revenu du bénéficiaire. La défenderesse ne l'a pas nié. La loi ne laisse aucun choix.

Il échet donc d'examiner si la défenderesse a subi les frais judiciaires dont s'agit pour gagner un revenu qui lui appartenait de droit. En d'autres termes, il échet d'examiner si elle a subi ces frais judiciaires pour recevoir un revenu auquel elle avait droit. Si l'on répond à cette question par l'affirmative, ces frais sont dès lors proprement déductibles.

Il ne fait aucun doute que la défenderesse avait droit aux paiements, mais il s'agit de déterminer les faits générateurs de ce droit. Ce droit est celui en vertu duquel la défenderesse reçoit la pension; c'est un «bien» au sens large de la définition susmentionnée du paragraphe 248(1).

Il s'agit ensuite de déterminer les faits générateurs du droit de la défenderesse à une pension alimentaire. S'agit-il (1) d'un droit né lors du mariage de la défenderesse, comme le prétend son avocat? Ou (2) d'un droit né du jugement irrévocable de divorce qu'a prononcé la Haute Cour de l'Ontario, comme le soutiennent les avocats de la demanderesse?

En d'autres termes, il échet d'examiner si le jugement de la Haute Cour de l'Ontario a créé le droit à la pension alimentaire ou s'il n'a fait que confirmer et quantifier le droit acquis de la défenderesse aux aliments.

L'article 2 de *The Judicature Act*, S.R.O. 1970, c. 228, investit la Cour suprême de l'Ontario de la compétence, des pouvoirs et de l'autorité conférés le 31 décembre 1912 à son prédécesseur, dont le pouvoir de prévoir une pension alimentaire jugée raisonnable à une épouse dont le mariage a été dissous. La nécessité d'un tel pouvoir est évidente.

able. The necessity for such power is readily apparent.

In England prior to 1857 it was not competent for any court to dissolve a marriage. That was done by Act of Parliament. In 1857 the courts were given the power to dissolve the marriage tie by a decree of divorce. That decree not only affects the relationship of the husband and wife one to another but it also changes the status of each of them.

Divorce differs from judicial separation and any form of separation agreement. Judicial separation is nothing more than enforcing through an order of the Court an arrangement which the parties, assuming they were willing, could have as equally well effected for themselves. A right to alimony provided in such an agreement arises by virtue of that contract with the force of a decree if by judicial separation. Divorce is entirely different. It destroys the whole relationship. As a consequence of this change in status the Courts have authority to decree maintenance.

In this regard Lord Atkin in *Hyman v. Hyman* [1929] A.C. 601 (H.L.) said at pages 628-629:

While the marriage tie exists the husband is under a legal obligation to maintain his wife. The duty can be enforced by the wife, who can pledge his credit for necessities as an agent of necessity, if, while she lives apart from him . . . under a decree for separation, he fails to pay the alimony ordered by the Court. But the duty of the husband is also a public obligation, and can be enforced against him by the State under the Vagrancy Acts and under the Poor Relief Acts. When the marriage is dissolved the duty to maintain arising out of the marriage tie disappears. In the absence of any statutory enactment the former wife would be left without any provision for her maintenance other than recourse to the poor law authorities. In my opinion the statutory powers of the Court to which I have referred were granted partly in the public interest to provide a substitute for this husband's duty of maintenance and to prevent the wife from being thrown upon the public for support.

The problem with which Lord Atkin was faced was whether a wife who had covenanted by a deed of separation not to take proceedings against her husband for alimony or maintenance and thereafter obtains a decree for divorce is precluded by her covenant from petitioning for permanent maintenance. The House of Lords held that she was not so precluded.

Avant 1857, les tribunaux de l'Angleterre n'avaient pas compétence pour dissoudre un mariage. La dissolution du mariage se faisait par Loi du Parlement. C'est en 1857 que les tribunaux ont été investis du pouvoir de dissoudre le lien conjugal par un jugement de divorce. Ce jugement affecte non seulement les rapports entre les deux époux, mais encore le statut de chacun d'eux.

Le divorce se distingue de la séparation judiciaire et de toute forme d'accord de séparation. La séparation judiciaire n'est que la sanction par le tribunal d'un accord que les parties, si elles l'avaient voulu, auraient pu tout aussi bien conclure entre elles. Le droit à une provision alimentaire, prévu dans cet accord, relève du contrat; il est consacré par un jugement en cas de séparation judiciaire. Le divorce est entièrement différent. Il dissout complètement les liens du mariage. Par suite de ce changement d'état, les cours de justice peuvent accorder par jugement une pension alimentaire.

A ce sujet, lord Atkin s'est prononcé en ces termes dans *Hyman c. Hyman* [1929] A.C. 601 (C.L.), aux pages 628 et 629:

[TRADUCTION] Tant que subsistent les liens du mariage, le mari est tenu par la loi à une obligation alimentaire envers sa femme. Celle-ci, qui peut forcer l'exécution de cette obligation, a le droit d'engager, à titre de mandataire, le crédit de son mari pour s'assurer les nécessités de la vie si, les deux époux étant séparés . . . en vertu d'une ordonnance judiciaire, il ne lui verse pas la provision alimentaire allouée en justice. L'obligation du mari est aussi une obligation d'ordre public, dont l'État peut forcer l'exécution en application des Vagrancy Acts et Poor Relief Acts. La dissolution du mariage entraîne la disparition de l'obligation alimentaire tenant aux liens du mariage. En l'absence de tout texte de loi en la matière, la femme divorcée serait dénuée de tout moyen d'existence, sauf le recours à l'assistance sociale. A mon avis, c'est en partie dans l'intérêt public que l'autorité judiciaire a été investie des pouvoirs susmentionnés pour suppléer à l'obligation alimentaire du mari, afin que la femme ne soit pas à la charge de la société.

Le litige dont lord Atkin était saisi portait sur la question de savoir si une femme, qui avait convenu dans un accord formel de séparation, de n'intenter aucune action alimentaire contre son mari et qui avait ensuite obtenu un jugement de divorce, pouvait, malgré son engagement, demander une pension alimentaire en justice. La Chambre des lords a jugé que rien ne l'en empêchait.

The significant statement by Lord Atkin for the purposes of this appeal is in the sentence:

When the marriage is dissolved the duty to maintain arising out of the marriage tie disappears.

As he subsequently adds, the Court has the power to provide a substitute for the husband's duty of maintenance.

In *Lilley v. Lilley* [1959] 3 All E.R. 283 (C.A.) Lord Hodson at page 288 stated the common law in these words:

The common law right was not a right to an allowance but to be supported by being given bed and board . . . .

Of course, at common law, should the husband fail to provide the wife with the necessities of life in accordance with the standard of living to which she was entitled, then the wife might pledge the husband's credit to provide those necessities. But on divorce the right to bed and board and the right to pledge the husband's credit both end with the dissolution of the relationship.

Thus it is for the Court to provide the substitute for the right to maintenance.

The authority to grant an order for corollary relief upon granting a decree *nisi* for divorce is discretionary.

Section 11 of the *Divorce Act*, R.S.C. 1970, c. D-8, makes this abundantly clear. The Court, if it thinks it fit and just to do so having regard to the circumstances of the parties, may make the order named in paragraph 11(1)(a) requiring the husband to provide for the maintenance of the wife and conversely in paragraph 11(1)(b) require the wife to likewise provide for the husband.

Fulton J. in *Vnuk v. Vnuk* (1976) 23 R.F.L. 117 had occasion to consider the discretionary aspects of section 11 of the *Divorce Act*. He considered the circumstances therein contemplated as justifying an award for maintenance as being first, the ability of the spouse seeking maintenance to maintain herself at the same level enjoyed during marriage without the assistance of the other spouse. If this is not so the next question is whether the spouse asked to pay the maintenance has the capacity to do so and if that spouse has that capacity then the Court must decide upon a reasonable amount of maintenance.

La phrase de lord Atkin qui nous intéresse est la suivante:

La dissolution du mariage entraîne la disparition de l'obligation alimentaire tenant aux liens du mariage.

Comme il l'a indiqué un peu plus bas, l'autorité judiciaire a été investie du pouvoir de suppléer à l'obligation alimentaire du mari.

Dans *Lilley c. Lilley* [1959] 3 All E.R. 283 (C.A.), lord Hodson a exposé, à la page 288, les règles de *common law* comme suit:

[TRADUCTION] Le droit reconnu en *common law* n'était pas le droit à une allocation, mais le droit d'être logé et nourri . . . .

En *common law*, la femme pouvait engager le crédit de son mari pour s'assurer les nécessités de la vie si son mari ne lui procurait pas ces nécessités, selon le mode de vie auquel elle avait droit. En cas de divorce, le droit aux aliments et le droit d'utiliser le crédit du mari s'éteignent tous deux avec la dissolution du mariage.

Il appartient donc à la Cour de suppléer au droit aux aliments.

A cet égard, elle est investie du pouvoir discrétionnaire de prévoir des mesures accessoires lors du jugement conditionnel de divorce.

L'article 11 de la *Loi sur le divorce*, S.R.C. 1970, c. D-8, ne laisse aucun doute à ce sujet. Si elle l'estime juste et approprié compte tenu de la situation respective des deux parties, la Cour peut rendre l'ordonnance visée à l'alinéa 11(1)(a) pour enjoindre au mari de contribuer à l'entretien de sa femme ou, à l'inverse, enjoindre par l'alinéa 11(1)(b) à la femme de contribuer à l'entretien de son mari.

Le pouvoir discrétionnaire prévu à l'article 11 de la *Loi sur le divorce* a été analysé par le juge Fulton dans *Vnuk c. Vnuk* (1976) 23 R.F.L. 117. Pour déterminer les circonstances visées par cet article comme justifiant l'octroi d'une pension alimentaire, il estime qu'il faut examiner en premier lieu si l'épouse qui la demande est en mesure de subvenir à ses propres besoins tout en maintenant le même niveau de vie que pendant le mariage. Si elle ne l'est pas, il faut déterminer si l'autre conjoint a les ressources nécessaires pour payer la pension. Dans l'affirmative, la Cour doit alors fixer un montant raisonnable pour la pension alimentaire.



In this instance the wife had no need for maintenance but against the possibility of a change in the wife's circumstances at a future date she asked for an "in case" order fixing maintenance at a nominal quantum of \$1 per year to preclude being faced with the reluctance of the Courts to reopen the question of maintenance when no order was made at decree *nisi*.

This he refused to do. He said at page 122:

But to make an order on that basis would, it seems to me, be to base it on an assumption which is not valid: that is, that there arises merely by reason of a marriage a right of a wife to maintenance at all times, and that this right must be maintained or preserved, even after divorce and even although at the time of the divorce there was no proper or sufficient ground for making an order for entitlement.

The invalid assumption which Mr. Justice Fulton had in mind is that a right of a wife to maintenance at all times arises merely by reason of a marriage.

This is consistent with the law as reiterated by Lord Atkin in *Hyman v. Hyman* (*supra*) when he said [at page 628]: "When the marriage is dissolved the duty to maintain arising out of the marriage tie disappears" and by Lord Hodson in *Lilley v. Lilley* (*supra*) where he said that the common law right was not a right to an allowance but merely to be supported by being given bed and board. Even that ungenerous right would end in divorce.

In *Re Freedman* (1924) 55 O.L.R. 206, Ferguson J.A. had for consideration a petition by a woman against her former husband for a receiving order, her claim as a creditor being based upon a failure to pay alimony from time to time under orders of the Court.

After an extensive review of the authorities he considered that alimony is not property and is not assignable.

He quoted [at page 211] Cotton L.J. in *In re Robinson* (1884) 27 Ch. D. 160 when he said at page 164:

Alimony is an allowance which, having regard to the means of the husband and wife, the Court thinks right to be paid for her maintenance from time to time, and the Court may alter it or

Dans cette affaire, la femme n'avait nullement besoin d'une pension alimentaire, mais elle a demandé une ordonnance [TRADUCTION] «préventive» portant pension alimentaire d'un montant annuel symbolique de \$1, en prévision d'un éventuel revers de fortune et en prévision de la répugnance des tribunaux à rouvrir la question de la pension alimentaire si celle-ci n'avait pas été accordée au moment du jugement conditionnel de divorce.

Le juge Fulton n'a pas accueilli la demande, par ce motif à la page 122:

[TRADUCTION] Une ordonnance rendue sur cette base serait motivée par la fausse présomption que la femme acquiert, du simple fait de son mariage, le droit viager aux aliments, lequel doit être préservé, même après le divorce et même si à l'époque du divorce, rien ne justifiait une ordonnance de pension alimentaire.

La fausse présomption relevée par le juge Fulton est que la femme acquiert, du simple fait de son mariage, le droit viager aux aliments.

Cette décision est conforme à la règle de droit rappelée par lord Atkin dans *Hyman c. Hyman* (*supra*) [à la page 628]: «La dissolution du mariage entraîne la disparition de l'obligation alimentaire tenant aux liens du mariage», et par lord Hodson dans *Lilley c. Lilley* (*supra*), lorsqu'il disait que le droit reconnu en *common law* n'était pas le droit à une allocation, mais seulement le droit d'être logé et nourri. Même ce droit réduit au minimum s'éteint avec le divorce.

Dans *Re Freedman* (1924) 55 O.L.R. 206, le juge d'appel Ferguson était saisi d'une requête en ordonnance de séquestre, présentée par une femme à titre de créancière, contre son ancien mari qui ne lui payait pas périodiquement une provision alimentaire en exécution d'une ordonnance de la Cour.

A la lumière d'une abondante jurisprudence, le juge Ferguson a décidé qu'une provision alimentaire n'était pas un bien et était incessible.

Il a cité [à la page 211] le lord juge Cotton qui s'est prononcé en ces termes dans *In re Robinson* (1884) 27 Ch. D. 160, à la page 164:

[TRADUCTION] Une provision alimentaire est une allocation qu'accorde la Cour, compte tenu des ressources du mari et de la femme, si elle estime juste qu'elle soit payée périodiquement.

take it away whenever it pleases. It is not in the nature of property, but only money paid by the order of the Court from time to time to provide for the maintenance of the wife.

and Lindley L.J. when he said at page 165:

It is not property in its proper sense; it is like an allowance made by a husband to his wife or a father to his child.

There is no question in my mind that in the light of the foregoing jurisprudence maintenance is not property in the proper sense of that term. However the definition of property in subsection 248(1) of the Act includes "a right of any kind whatever" and that is broad enough to include a right to maintenance.

The learned member of the Tax Review Board in concluding that the defendant was entitled to deduct the legal expenses incurred by her in obtaining a judgment by which her husband was obligated to pay maintenance for the support of herself and two children in the amount determined did so by placing reliance on the decision of the Supreme Court of Canada in *Evans v. M.N.R.* [1960] S.C.R. 391.

That was an appeal from the decision of Cameron J. [1959] Ex.C.R. 54, allowing an appeal from the decision of the Income Tax Appeal Board.

Cameron J., whose reasoning and conclusion were agreed with by Judson and Fauteux JJ. who dissented from the majority of the Supreme Court, was of the opinion that an amount of \$11,974.93 in legal fees expended by Mrs. Evans to obtain payment of an annual income of \$25,000 from the estate of her father-in-law was an outlay on account of capital and so barred from deduction by paragraph 12(1)(b) (now paragraph 18(1)(b)) and accordingly he found it unnecessary to consider whether the payment fell within paragraph 12(1)(a) (now paragraph 18(1)(a)), that is an expense incurred for the purpose of gaining income from property.

Cartwright J., speaking for himself and Taschereau and Ritchie JJ., disagreed with the con-

La Cour peut modifier cette allocation ou y mettre fin comme elle l'entend. Cette allocation n'est pas un bien mais seulement de l'argent payé périodiquement, sur ordre de justice, pour subvenir aux besoins de la femme.

<sup>a</sup> et le lord juge Lindley, qui a tiré cette conclusion à la page 165:

[TRADUCTION] Cela ne constitue pas à proprement parler un bien, mais se rapproche d'une allocation payée par un mari à sa femme ou par un père à son enfant.

<sup>b</sup>

Il est indéniable, à la lumière de ces décisions, qu'une pension alimentaire n'est pas un bien au sens strict de ce terme. Toutefois, la définition de bien au paragraphe 248(1) de la Loi comprend «un droit de quelque nature qu'il soit» et cette définition est assez large pour embrasser le droit aux aliments.

<sup>c</sup> Le distingué membre de la Commission de révision de l'impôt s'est fondé sur l'arrêt *Evans c. M.R.N.* [1960] R.C.S. 391, de la Cour suprême du Canada pour conclure que la défenderesse pouvait déduire la somme dont s'agit au titre des frais judiciaires qu'elle avait payés pour obtenir un jugement obligeant son mari à lui payer une pension alimentaire pour elle-même et pour ses deux enfants.

<sup>e</sup> Dans l'affaire *Evans*, la Cour suprême du Canada était saisie de l'appel formé contre la décision du juge Cameron, rapportée à [1959] R.C.É. 54, qui avait accueilli un recours contre une décision de la Commission d'appel de l'impôt sur le revenu.

<sup>g</sup>

Le juge Cameron, dont le raisonnement et la conclusion étaient partagés par les juges Judson et Fauteux qui exprimaient l'opinion dissidente en Cour suprême, était d'avis que la somme de \$11,974.93 dépensée par M<sup>me</sup> Evans en frais judiciaires pour s'assurer le paiement d'un revenu annuel de \$25,000, provenant de la succession de son beau-père, était une somme déboursée à compte de capital, donc non déductible par application de l'alinéa 12(1)(b) (actuellement l'alinéa 18(1)(b)). Aussi a-t-il jugé inutile de déterminer si cette somme relevait de l'alinéa 12(1)(a) (actuellement l'alinéa 18(1)(a)), à titre de dépense effectuée dans le but de tirer un revenu de biens.

<sup>j</sup>

Le juge Cartwright, dont le jugement était partagé par les juges Taschereau et Ritchie, a rejeté

clusion by Cameron J. that the right was a capital asset.

In considering the origin of the right to income he said at page 397:

In the case at bar, as has already been pointed out, the appellant, on September 20, 1953, became entitled for the remainder of her life-time to be paid the income from the one-third share. The legal ownership of that share remains at all times in the trustee and the capital of which it consists will be paid on the appellant's death, to those entitled under the will of Thomas Alexander Russell. In no circumstances can the appellant ever become entitled to any part of that capital; her right is solely to require the trustee to pay the income arising from the share to her; this is a right enforceable in equity and everything received by the appellant by virtue of the right will be taxable income in her hands. The payment of the legal fees in question did not bring this right or any asset or advantage into existence. Her right to receive the income is derived not from the judgment of the Court but from the combined effect of the wills of Thomas Alexander Russell and John Alexander Russell. Wrongly, as it turned out, the trustee entertained doubts, presumably engendered by the claims of Mrs. Andersen, as to whether it should pay to the appellant the income to which she was entitled and it would not pay anything until the matter had been passed upon by the Court.

The appellant's right to income from shares arose from the will of her father-in-law and the appointment in the will of her husband and not from the judgment of the Court. That right had existed throughout.

In speaking of the purpose of the legal expenses Mr. Justice Cartwright said at page 398:

The precise form in which the matter was submitted to the Court appears to me to be of no importance; the legal expenses paid by the appellant were expended by her for the purpose of obtaining payment of income; they were expenses of collecting income to which she was entitled but the payment of which she could not otherwise obtain. So viewed, it could scarcely be doubted that the expenses were properly deductible in computing the appellant's taxable income. This, in my opinion, is the right view of the matter and is not altered by the circumstance that it was mistakenly claimed by Mrs. Andersen that the appellant was not entitled to any income at all.

The legal expenses had been included to obtain payment of the income to which she was entitled.

Mr. Bonner, the member of the Tax Review Board, in his reasons for judgment quoted the same extracts from the *Evans* case which I have quoted above. Before doing so however he prefaced them with his own premise:

la conclusion du juge Cameron selon laquelle le droit en question était un bien en immobilisations.

En étudiant l'origine du droit à un revenu, il s'est prononcé en ces termes à la page 397:

[TRADUCTION] En l'espèce, l'appelante a acquis le 20 septembre 1953, comme indiqué plus haut, le droit viager de recevoir les revenus provenant d'un tiers du patrimoine. Le fiduciaire demeure le propriétaire en titre de ce tiers, dont le capital reviendra, à la mort de l'appelante, à ceux qui y ont droit conformément au testament de Thomas Alexander Russell. L'appelante n'aura en aucun cas droit à une partie quelconque du capital; son droit se limite à demander au fiduciaire de lui verser les revenus provenant de sa part; ce droit est exécutoire en *equity* et tout montant reçu par l'appelante en vertu de ce droit est imposable. Ce n'est pas le paiement des frais judiciaires en question qui a donné naissance à ce droit, ou à quelque autre bien ou avantage. Son droit au revenu ne tient pas au jugement de la Cour, mais à l'effet combiné des testaments de Thomas Alexander Russell et de John Alexander Russell. C'est à tort que le fiduciaire a éprouvé des doutes, probablement suscités par les réclamations de M<sup>me</sup> Andersen, quant à la question de savoir s'il fallait verser à l'appelante le revenu auquel elle avait droit et qu'il a refusé de payer quoi que ce soit jusqu'à ce qu'il soit statué par la Cour.

Le droit de l'appelante au revenu provenant des actions est né du testament de son beau-père et de la désignation faite au testament de son mari, et non du jugement de la Cour. Ce droit lui était acquis avant l'introduction de l'action.

Pour ce qui est de l'objet des frais judiciaires subis, le juge Cartwright a tiré cette conclusion à la page 398:

[TRADUCTION] A mon avis, la forme sous laquelle l'affaire a été soumise à la Cour n'a pas d'importance; l'appelante a engagé ces frais judiciaires dans le but d'obtenir paiement d'un revenu; il s'agissait de dépenses faites en vue de toucher un revenu auquel elle avait droit, mais dont elle ne pouvait obtenir paiement autrement. Dans cette perspective, on peut difficilement douter que les dépenses fussent déductibles du revenu imposable de l'appelante. Voilà, à mon avis, la conclusion à tirer, peu importe que M<sup>me</sup> Andersen ait prétendu à tort que l'appelante n'avait droit à aucun revenu.

Ces frais judiciaires ont été subis en vue de s'assurer le paiement d'un revenu auquel elle avait droit.

M. Bonner, de la Commission de révision de l'impôt, a cité dans les motifs de sa décision les mêmes extraits précités de l'arrêt *Evans*, précédés de cette prémisse:

If I am correct in the conclusion reached above that the Appellant in this case incurred the legal expense in order to produce income from a right which arose on marriage the decision of the Supreme Court in the *Evans* case is conclusive against the Respondent's contention that the expenditures made by the Appellant in the present case are on capital account.

With respect I disagree with that premise.

The defendant's income does not stem from a right which arose on marriage. In my view the right which arose on marriage was the right to maintenance during the currency of the marriage but that right terminated upon the dissolution of the marriage. If the circumstances so warrant the Court which grants the divorce may also substitute, as its discretion dictates, maintenance in a reasonable amount. It is the order of the Court which grants the defendant her right to maintenance.

This being so the principles in the *Evans* case are not applicable to the present appeal.

In the *Evans* case the appellant had an existing right to the income and expended the legal fees to obtain payment of that income which was denied her. The suit was for income.

In the present case the defendant's right to maintenance which arose on marriage ended with the divorce and her right to subsequent maintenance arose from the Court order. The suit was for divorce and corollary thereto an award of maintenance.

Therefore the legal expenses are in the nature of a capital expenditure, by bringing the right into being, rather than in the nature of a revenue expenditure to enforce payment of income from a right in being.

The appeal is therefore allowed.

I was informed that there are conflicting decisions by different members of the Tax Review Board but that the amount of payable tax in controversy in this appeal by the Minister is less than \$2,500.

Si la conclusion ci-dessus, selon laquelle l'appelante a payé dans la présente affaire des honoraires d'avocat afin de produire un revenu d'un droit qui a pris naissance au moment du mariage, est exacte, la décision de la Cour suprême dans l'arrêt *Evans* fait obstacle à la prétention de l'intimé voulant que les dépenses effectuées par l'appelante dans la présente affaire soient imputables au capital.

Sauf le respect que je lui dois, je ne saurais y souscrire.

Le revenu de la défenderesse ne tient pas à un droit né du mariage. A mon avis, le droit né du mariage est le droit aux aliments pendant le mariage, et il s'est éteint à la dissolution du mariage. Si les faits le justifient, la Cour qui accorde le divorce peut également accorder, conformément à son pouvoir souverain d'appréciation, un montant raisonnable à titre de pension alimentaire. C'est l'ordonnance de la Cour qui accorde à la défenderesse le droit à une pension alimentaire.

Puisqu'il en est ainsi, les principes établis par l'arrêt *Evans* ne s'appliquent pas en l'espèce.

Dans la cause *Evans*, l'appelante avait un droit acquis au revenu; elle a subi des frais judiciaires pour obtenir paiement de ce revenu qu'on refusait de lui payer. L'action intentée portait sur ce revenu.

En l'espèce, le droit de la défenderesse aux aliments, né du mariage, s'est éteint avec le divorce. Son droit à une pension alimentaire subséquente est né de l'ordonnance de la Cour. L'action intentée était une action en divorce et, accessoirement, une action alimentaire.

En conséquence, les frais judiciaires dont s'agit représentent une dépense en immobilisations visant à constituer un droit, et non une dépense effectuée dans le but de forcer le paiement d'un revenu qui est le produit d'un droit préexistant.

L'appel est en conséquence accueilli.

Les avocats des parties m'ont appris que les décisions rendues par les divers membres de la Commission de révision de l'impôt étaient contradictoires, mais que le montant de l'impôt payable qui fait l'objet de cet appel interjeté au nom du Ministre ne dépasse pas \$2,500.

In accordance with subsection 178(2) of the Act the Minister shall pay all reasonable and proper costs of the defendant in connection with the appeal.

With the concurrence of counsel for the parties I have fixed those costs in the sum of \$1,000 in lieu of taxed costs in accordance with Rule 344(1).

Conformément au paragraphe 178(2) de la Loi, le Ministre devra payer tous les frais raisonnables et légitimes de la défenderesse dans cet appel.

<sup>a</sup> Avec le consentement des avocats des parties, j'ai fixé, conformément à la Règle 344(1), ces frais à la somme de \$1,000 au lieu des frais taxés.