

	T-1480-72, T-1481-72	T-1480-72, T-1481-72
<b>Jack K. Holmes (Plaintiff)</b>		<b>Jack K. Holmes (Demandeur)</b>
v.		c.
<b>The Queen (Defendant)</b>		<sup>a</sup> <b>La Reine (Défenderesse)</b>
and		et
	T-1476-72, T-1477-72	T-1476-72, T-1477-72
<b>Douglas L. Crowe (Plaintiff)</b>		<sup>b</sup> <b>Douglas L. Crowe (Demandeur)</b>
v.		c.
<b>The Queen (Defendant)</b>		<b>La Reine (Défenderesse)</b>
and		<sup>c</sup> et
	T-1478-72, T-1479-72	T-1478-72, T-1479-72
<b>Peter C. G. Power (Plaintiff)</b>		<b>Peter C. G. Power (Demandeur)</b>
v.		c.
<b>The Queen (Defendant)</b>		<sup>d</sup> <b>La Reine (Défenderesse)</b>
and		et
	T-1482-72, T-1483-72	T-1482-72, T-1483-72
<b>John M. Johnston (Plaintiff)</b>		<sup>e</sup> <b>John M. Johnston (Demandeur)</b>
v.		c.
<b>The Queen (Defendant)</b>		<b>La Reine (Défenderesse)</b>
Trial Division, Cattanach J.—Calgary, November 6, 7, 8 and 9, 1973; Ottawa, January 24, 1974.	<sup>f</sup>	Division de première instance, le juge Cattanach—Calgary, les 6, 7, 8 et 9 novembre 1973; Ottawa, le 24 janvier 1974.
<i>Income tax—Company incorporated by law firm to manage the administration of its legal practice—Deduction from income of law firm in amount of fee paid to company—Deduction permitted under the Income Tax Act, s. 12(1)(a) and s. 137(1).</i>	<sup>g</sup>	<i>Impôt sur le revenu—Un cabinet d'avocats a constitué une compagnie devant s'occuper de ses services administratifs—Le cabinet d'avocats a déduit de son revenu le montant de la commission payée à la compagnie—Dédution permise en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu, art. 12(1)a) et art. 137(1).</i>
The plaintiffs, partners in a law firm, caused the incorporation of a company to take over the physical assets of the firm and render management services with respect to the administrative aspects of the firm's law practice. The company paid the overhead incurred by the law firm; the latter reimbursed the company and, in addition, paid the company 15% of the overhead levy as a management fee.	<sup>h</sup>	Les demandeurs, avocats-associés, ont constitué une compagnie dont l'objet était de reprendre les biens corporels du cabinet et d'assurer les services de gestion relatifs aux aspects administratifs des activités du cabinet d'avocats. La compagnie payait les frais généraux du cabinet; ce dernier les lui remboursait et, en outre, lui versait une commission de 15% de ce prélèvement pour frais généraux.
The Minister, in assessing the plaintiffs for the taxation years 1968 and 1969, allowed the deduction of the amount paid to reimburse the company for payment of the firm's overhead, but disallowed the amount paid to the company as a management fee.	<sup>i</sup>	Le Ministre, en établissant la cotisation des demandeurs pour les années d'imposition 1968 et 1969, admit la déduction des sommes versées à la compagnie à titre de remboursement des frais généraux du cabinet, mais refusa la déduction des sommes versées à titre de commissions.
<i>Held</i> , allowing the appeal, the management fee was an expenditure laid out in the process of earning income and not prohibited as a deduction in computing income, under section 12(1)(a) of the <i>Income Tax Act</i> . The transaction in	<sup>j</sup>	<i>Arrêt</i> : l'appel est accueilli; la commission constitue une dépense engagée dans le but de produire un revenu et sa déduction est donc autorisée, lors du calcul du revenu, en vertu de l'article 12(1)a) de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i> .

question did not artificially reduce the income and hence the deduction of the fee was not forbidden by section 137(1).

*Shulman v. M.N.R.* [1961] Ex.C.R. 410 and *Grotell v. M.N.R.* 72 DTC 6409 followed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

*B. A. Felesky* for plaintiffs.

*L. P. Chambers* for defendant.

SOLICITORS:

*Fenerty, McGillivray and Co.*, Calgary, for plaintiffs.

*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

CATTANACH J.—The plaintiffs named in the styles of cause are barristers and solicitors carrying on their profession in partnership under the firm name and style of Holmes, Crowe, Power and Johnston at the City of Red Deer, in the Province of Alberta.

The present actions, eight in all, are appeals by the plaintiffs from their respective assessments to income tax by the Minister of National Revenue, for their respective 1968 and 1969 taxation years.

On a motion to which the parties were in agreement it was ordered that the appeals of the respective parties should be heard jointly on common evidence.

In assessing the plaintiffs as he did the Minister disallowed a portion of the expenses claimed by the plaintiffs in computing their income in each taxation year in question which had been paid by the law firm to a company incorporated pursuant to the laws of the Province of Alberta, under the name of Irish Management Ltd., with which company the law firm had entered into an agreement that the Company would render to the law firm management services with respect to the administrative aspects, as distinct from the professional aspects, of the legal practice conducted by the law firm. Under this agreement the Company paid the expenses incurred by the law firm, which were described as an "overhead levy", for which disbursements on

L'opération en cause n'était pas de nature à réduire de façon factice le revenu et la déduction du montant de la commission n'est donc pas interdite par l'article 137(1).

Arrêts suivis: *Shulman c. M.R.N.* [1961] R.C.É. 410 et *Grotell c. M.R.N.* 72 DTC 6409.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

*B. A. Felesky* pour les demandeurs.

*L. P. Chambers* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

*Fenerty, McGillivray et Cie*, Calgary, pour les demandeurs.

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

LE JUGE CATTANACH—Les demandeurs mentionnés dans l'intitulé de la cause sont avocats et se sont associés pour exercer leur profession sous la raison sociale de Holmes, Crowe, Power and Johnston dans la cité de Red Deer (Alberta).

Les présentes actions, huit en tout, sont des appels interjetés par les demandeurs de leurs cotisations respectives à l'impôt sur le revenu établies par le ministre du Revenu national pour leurs années d'imposition 1968 et 1969.

Sur requête, avec l'accord des parties, il fut ordonné que les appels interjetés par chaque partie respectivement soient entendus ensemble sur preuve commune.

En établissant les cotisations des demandeurs, le Ministre rejeta la déduction d'une partie des dépenses déduites par ces derniers lors du calcul de leurs revenus pour chacune des années d'imposition en cause; les sommes en cause ont été versées par le cabinet d'avocats à une compagnie constituée en vertu des lois de la province de l'Alberta, sous le nom de Irish Management Ltd. Le cabinet d'avocats avait conclu un accord avec cette compagnie, en vertu duquel elle devait s'occuper du côté administratif des activités du cabinet d'avocats par opposition au côté professionnel. En vertu de cet accord, la compagnie payait les dépenses du cabinet d'avocats, que l'on a décrites comme un «prélèvement pour frais généraux»; le cabinet d'avocats

its behalf the law firm reimbursed the Company and in addition paid to the Company 15% of the overhead levy as a management fee.

The Minister allowed the amount paid by the law firm to the Company as reimbursement for direct overhead expenses but disallowed the amount paid to the Company as a management fee.

This can be better expressed, narratively and visually, in tabular form:

TAXATION YEAR 1968

Amount claimed for direct overhead expense .....	\$68,414.15
Amount claimed for management fees .....	<u>9,684.82</u>
Total .....	\$78,098.97

Total amount allowed by Minister .....	<u>68,299.35</u>
--	------------------

Difference total amount disallowed by Minister .....	9,799.62
--	----------

The disallowed expense was allocated among the partners as follows:

Holmes .....	\$2,939.89
Crowe .....	2,743.89
Power .....	2,547.90
Johnston .....	<u>1,567.94</u>
Total .....	9,799.62

(Parenthetically I note that there is a difference between the amount of the direct overhead expenses claimed by the plaintiffs being \$68,414.15 and the total amount of \$68,299.35 allowed by the Minister. That difference is \$114.80. The Minister disallowed the whole of the management fee which was in the amount of \$9,684.82. It is the disallowance of that amount which is the issue between the parties. The disallowance of the additional \$114.80 is not in dispute and I, therefore, assume that it was a payment by the law firm to the Company which was not properly an expense and to the disallowance of which the plaintiffs agree.)

remboursait ces sommes à la compagnie et lui versait en outre 15% du total de ces prélèvements pour frais généraux, à titre de commission.

<sup>a</sup> Le Ministre admit la déduction du montant payé par le cabinet d'avocats à la compagnie à titre de remboursement des frais généraux directs, mais refusa la déduction de la somme versée à ladite compagnie à titre de commission.

<sup>b</sup> Il est plus clair d'exposer ces faits par le tableau suivant:

ANNÉE D'IMPOSITION 1968

<sup>c</sup> Montant déclaré à titre de frais généraux directs .....	\$68,414.15
Montant déclaré à titre de commission .....	<u>9,684.82</u>
Total .....	\$78,098.97

<sup>d</sup> Montant total admis par le Ministre .....	<u>68,299.35</u>
--	------------------

<sup>e</sup> Différence, ou montant total rejeté par le Ministre .....	9,799.62
--	----------

Les montants rejetés ont été répartis entre les associés de la manière suivante:

<sup>f</sup> Holmes .....	\$2,939.89
Crowe .....	2,743.89
Power .....	2,547.90
Johnston .....	<u>1,567.94</u>
<sup>g</sup> Total .....	9,799.62

<sup>h</sup> (Je tiens à signaler incidemment qu'il y a une différence entre le montant des frais généraux directs déclaré par les demandeurs, soit \$68,414.15, et le montant total admis par le Ministre, soit \$68,299.35. La différence est de \$114.80. Le Ministre rejeta la totalité de la commission, soit \$9,684.82. C'est le rejet de la déduction de ce montant qui fait l'objet du litige entre les parties. Le rejet des \$114.80 supplémentaires n'est pas en litige et je présume donc qu'il s'agissait d'une somme versée par le cabinet d'avocats à la compagnie, considérée à tort comme une dépense et dont les demandeurs ont admis le rejet.)

## TAXATION YEAR 1969

Amount claimed for direct overhead expense .....	\$73,576.44
Amount claimed for management fees .....	<u>10,439.74</u>
Total .....	\$84,016.18
Total amount allowed by the Minister .....	<u>73,564.50</u>
Difference total amount disallowed by the Minister .....	\$10,451.68

Again I note that there is a difference between the amount of the direct overhead expense claimed by the plaintiffs being in the amount of \$73,576.44 and the total amount of \$73,564.50 allowed by the Minister. That difference is \$11.94. If my recollection of the evidence is correct, it was admitted that certain amounts were improperly charged to the law firm as payment by the Company on behalf of the law firm. In any event the dispute between the parties is limited to the propriety of the disallowance of the management fees in the amount of \$10,439.74 in the 1969 taxation year as a deductible expense.

The disallowed expense was allocated among the partners as follows:

Holmes .....	\$3,030.99
Crowe .....	2,612.92
Power .....	3,240.02
Johnston .....	<u>1,567.75</u>
	\$10,451.68

The sole issue is whether the management fees of \$9,684.82 and \$10,439.74 paid by the law firm in the 1968 and 1969 taxation years are deductible in computing the income of the partners in the law firm in those taxation years.

The basis of the Minister's submission that the management fees are not deductible is predicated upon the fact that those fees were a percentage of the "direct overhead expenses" which were incurred by the law firm in the normal conduct of its business and which were paid by the management Company but for which payment the Company was reimbursed

## ANNÉE D'IMPOSITION 1969

Montant déclaré à titre de frais généraux directs .....	\$73,576.44
Montant déclaré à titre de commission .....	<u>10,439.74</u>
Total .....	\$84,016.18
Montant total admis par le Ministre .....	<u>73,564.50</u>
Différence, ou montant total rejeté par le Ministre .....	\$10,451.68

Je remarque à nouveau une différence entre le montant des frais généraux directs déclarés par les demandeurs, soit \$73,576.44, et le montant total admis par le Ministre, soit \$73,564.50. La différence est de \$11.94. Si je me souviens bien de la preuve, on a admis que certaines sommes avaient été facturées à tort au cabinet d'avocats à titre de paiements effectués par la compagnie au nom de celui-ci. De toute façon, le litige entre les parties porte sur la question de savoir si le rejet de la déduction des commissions, soit \$10,439.74 pour l'année d'imposition 1969, est justifié.

Les montants rejetés ont été répartis entre les associés de la manière suivante:

Holmes .....	\$3,030.99
Crowe .....	2,612.92
Power .....	3,240.02
Johnston .....	<u>1,567.75</u>
	\$10,451.68

Il nous faut seulement décider si les commissions de \$9,684.82 et de \$10,439.74 payées par le cabinet d'avocats pendant les années d'imposition 1968 et 1969 sont déductibles lors du calcul des revenus des associés pour ces années d'imposition.

A l'appui de sa prétention que les commissions ne sont pas déductibles, le Ministre soutient qu'il s'agissait d'un pourcentage des «frais généraux directs» du cabinet d'avocats, soit ses frais courants de fonctionnement payés par la compagnie gérante, mais que le cabinet d'avocats les lui remboursait par la suite. Le Ministre soutient en somme que le cabinet d'avocats

by the law firm. In essence it was the submission of the Minister that the law firm could have paid these expenses directly, without the interposition of the Company, and that there was no true business motive for the intervention of the Company and accordingly the payment of the management fees served no useful purpose and was wholly unnecessary.

Following on those basic premises it was the Minister's contention that the management fees so paid by the partners in the law firm in their 1968 and 1969 taxation years were not outlays or expenses made or incurred by the taxpayers for the purpose of gaining or producing income and accordingly are precluded as deductions in computing income by section 12(1)(a) of the *Income Tax Act*.

Section 12(1)(a) reads:

12. (1) In computing income, 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 property or a business of the taxpayer,

If the management fees are prohibited as deductible outlays or expenses by virtue of section 12(1)(a) that is an end of the matter and the appeals by the plaintiffs must be dismissed.

However should it be found that the deduction of the management fees is not so prohibited the Minister then contended that the management fees paid by the law partners were disbursements or expenses made or incurred in respect of a transaction or operation that, if allowed, would unduly or artificially reduce the plaintiffs' incomes and are accordingly precluded as deductions in computing income by virtue of section 137(1) of the *Income Tax Act*.

Section 137(1) reads:

137. (1) In computing income for the purposes of this Act, no deduction may be made in respect of a disbursement or expense made or incurred in respect of a transaction or operation that, if allowed, would unduly or artificially reduce the income.

In so contending the Minister did not allege or argue that the Company was a sham. It was not disputed that the payment of the management fees to the Company was not properly made to

aurait pu couvrir directement ces dépenses sans l'intervention de la compagnie, que l'intervention de la compagnie n'avait aucun motif commercial réel et qu'en conséquence, le paiement des commissions n'avait aucun but utilitaire et était tout à fait superfétatoire.

Sur la base de ces prémisses, le Ministre soutient que les commissions ainsi payées par les avocats-associés au cours des années d'imposition 1968 et 1969 ne sont pas des sommes déboursées ou dépensées en vue de gagner ou de produire un revenu et ne peuvent donc être déduites lors du calcul du revenu en vertu de l'article 12(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'article 12(1)(a) se lit comme suit:

12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

a) d'une somme déboursée ou dépensée, sauf dans la mesure où elle l'a été par le contribuable en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise du contribuable,

Si l'on ne peut déduire les commissions à titre de sommes déboursées ou dépensées aux termes de l'article 12(1)(a), l'affaire est réglée et les appels des demandeurs doivent être rejetés.

Toutefois, si l'on conclut que la déduction des commissions n'était pas interdite, le Ministre soutient subsidiairement que les commissions payées par les avocats-associés sont des dépenses engagées relativement à une affaire ou opération qui, si elle était permise, réduirait indûment ou de façon factice les revenus des demandeurs. Elles ne peuvent donc être déduites lors du calcul du revenu, en vertu de l'article 137(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'article 137(1) se lit comme suit:

137. (1) Dans le calcul du revenu aux fins de la présente loi, aucune déduction ne peut être faite à l'égard d'un déboursé fait ou d'une dépense contractée, relativement à une affaire ou opération qui, si elle était permise, réduirait indûment ou de façon factice le revenu.

En présentant cette thèse, le Ministre n'a ni prétendu ni soutenu que la compagnie n'était qu'un subterfuge. On n'a pas contesté le fait que le paiement des commissions à la compagnie

the Company under a contractual obligation to do so.

Again it was the Minister's contention, as I understood it, that there was no genuine business reason for the payment of the management fees but the payment thereof was merely a means to siphon off income with the result that the income of each plaintiff was artificially reduced by his proportionate share of those payments.

In most provinces of Canada, with the notable exception of British Columbia, the profession of barristers and solicitors is required by law, tradition or professional code to be carried on by natural persons. The reason for this is evident. To qualify as a barrister and solicitor requires a protracted period of study which can only be done by a natural person and the personal responsibility of the solicitor to his client is such that that responsibility must be assumed by a natural rather than an artificial or fictitious person. Further, membership in the provincial law societies, which are the governing bodies of the profession, is limited to natural persons and membership in those bodies is a condition precedent to practising the profession.

While barristers and solicitors are precluded from incorporating a joint stock company to carry on that profession, there is no impediment to one or more barristers and solicitors incorporating or engaging a management or facilities company to perform all non-professional services otherwise provided by the barrister and solicitor.

The non-professional services so provided are by such a corporation usually,

1. to negotiate and sign the lease for the premises from which the practice is carried on, make the rental and utility payments and enter into a sub-lease with the barristers and solicitors;
2. purchase, own, finance, and repair all furniture, typewriters and like assets required to carry on the practice;
3. purchase all supplies required;

avait été effectué à bon droit en vertu d'une obligation contractuelle de le faire.

Il semble que le Ministre soutienne en outre qu'il n'y avait aucune raison, du point de vue purement commercial, de payer des commissions et que les paiements en cause étaient simplement un moyen de soustraire une partie du revenu de manière à réduire artificiellement le revenu de chacun des demandeurs en proportion de leurs parts respectives dans ces paiements.

Dans la plupart des provinces du Canada, à l'exception remarquable de la Colombie-Britannique, le droit, la tradition et l'éthique professionnelle permettent seulement aux personnes physiques d'exercer la profession d'avocat. La raison en est évidente. Pour être autorisé à exercer la profession d'avocat, il faut poursuivre de longues études, ce que seule une personne physique peut faire, et la responsabilité personnelle de l'avocat envers son client est telle que cette responsabilité doit être assumée par une personne physique plutôt qu'une personne morale ou fictive. En outre l'appartenance aux barreaux des provinces, organismes régissant la profession, est limitée aux personnes physiques et constitue une condition préalable à l'exercice de la profession.

Bien que les avocats n'aient pas le droit de constituer une société par actions afin d'exercer leur profession, rien n'empêche un ou plusieurs avocats de constituer une compagnie de gestion et d'administration, ou d'engager les services d'une telle compagnie, qui serait chargée des services non-professionnels autrement fournis par l'avocat.

Une telle compagnie fournit habituellement les services non-professionnels suivants:

1. elle négocie et conclut le bail pour les locaux occupés par le cabinet d'avocats, paie le loyer et les frais de différents services et conclut avec les avocats un contrat de sous-location;
2. elle achète, détient, finance et répare tous les meubles, machines à écrire et autres biens nécessaires à l'exercice de la profession;
3. elle achète toutes les fournitures nécessaires;

4. purchase and supply a full legal library, keep it up to date by the purchase of new publications required in the practice and keeping all periodicals to date;

5. hire, train, pay and maintain employee benefits for all personnel required by the practice, other than barristers and solicitors and students-at-law;

6. provide bookkeeping and accounting services, render and collect accounts, and like services excepting the certification of trust accounts to the law society which is the responsibility of the law firm, and

7. provide janitorial service.

It is also usual that these services are provided on a cost plus basis, that is, the corporation makes all payments on behalf of the law firm, adds a profit factor, which in the present instance was 15% and bills the law firm accordingly.

This is precisely what the plaintiffs herein, as partners in a law firm, did.

Mr. Peter C. G. Power, who had been the managing partner of the law firm, at the relevant times, testified at length and in detail concerning the reasons which prompted the decision of the law firm to farm out its managerial and administrative functions to a corporation to be created.

Because of his assumption of the duties of managing partner he had attended courses and read many articles on office management of legal firms. He was aware of the increasing adoption by many professional firms of the device of having non-professional functions done by a management corporation and of the advantages resulting therefrom. I shall summarize at a later stage his exposition of the advantages which were peculiarly applicable to the law firm of which he was a member.

After discussion with the law firm's chartered accountants and following a probationary period

4. elle achète et assure une bibliothèque juridique complète; elle la met à jour en achetant les nouvelles publications nécessaires à l'exercice de la profession et en conservant toutes les publications périodiques;

5. elle engage, forme et paie les employés, gère le système d'avantages sociaux de l'ensemble du personnel du cabinet, autres que les avocats et les étudiants en droit;

6. elle assure la tenue des registres et les services de comptabilité, elle envoie et règle les factures, et s'occupe des autres services de ce genre, excepté la certification des comptes en fiducie auprès du Barreau dont la responsabilité incombe au cabinet d'avocats, et

7. elle assure les services de gardiennage.

Il est également habituel que ces services soient fournis en vertu d'un contrat de régie, c'est-à-dire que la compagnie effectue tous les paiements au nom du cabinet d'avocats, y ajoute un pourcentage à titre de bénéfices, soit 15% dans l'affaire présente, et facture en conséquence le cabinet d'avocats.

C'est précisément ce que firent les demandeurs en l'espèce, en tant qu'avocats-associés.

Dans son témoignage complet et détaillé, M<sup>e</sup> Peter C. G. Power, celui des associés qui assurait la gestion du cabinet d'avocats aux époques en cause, exposa les motifs qui incitèrent le cabinet d'avocats à confier ses fonctions de gestion et d'administration à une compagnie constituée à cet effet.

Il avait assumé les fonctions de gérant de la société et avait donc suivi des cours et lu de nombreux articles relatifs à l'organisation administrative des cabinets d'avocats. Il savait que, dans les professions libérales, un nombre croissant de sociétés adoptaient ce système qui permettait d'avoir recours à une compagnie de gestion pour assurer les fonctions non professionnelles; il en connaissait les avantages. Je résumerai plus tard l'exposé qu'il a fait des avantages de cette méthode dans le cadre du cabinet d'avocats dont il était membre.

Après discussion avec les comptables agréés du cabinet et une période d'essai pendant

during which more duties had been assigned to the office manager of the law firm, who had agreed to become general manager of the corporation when incorporated, a company was incorporated under the name of Irish Management Ltd. on May 8, 1967 with the object of taking over the physical assets of the law firm and to carry on the business of office manager together with many other objects such as dealing in office furniture and equipment.

The shareholders, in equal holdings, were Jean Holmes, Florence Crowe, Donagh Power and Shirley Johnston who were the wives of the partners in the law firm. Each wife, prior to marriage, had business experience and training.

While the wives shared equally in the Company, the members in the law firm were not equal partners. Later when a junior unmarried partner was admitted to the law firm he was offered the privilege of becoming a shareholder in the Company if he so desired. Being unmarried he personally exercised that option and became an equal shareholder, but that proportion did not apply to his membership in the law firm.

Upon the incorporation of the Company all office furniture and equipment owned by the law firm was sold to the Company at the depreciated value so that there was no recovery of capital cost allowance.

The furniture and equipment consisting of some 215 pieces was then leased back to the law firm at 2.5% of its cost to the Company, a figure suggested by the law firm's accountants.

The financing of the purchase of this furniture and equipment was by means of bank loans to the wives without guarantee by their husbands.

The lease of the premises was entered into between the landlord and the Company. The landlord was reluctant to enter a lease with the Company rather than the law firm but Mr. Power persuaded the agent of the landlord of

laquelle on accrut les fonctions confiées au directeur administratif du cabinet, qui avait accepté de devenir directeur général de la compagnie une fois qu'elle serait constituée, on créa le 8 mai 1967, une compagnie sous le nom de Irish Management Ltd., dont l'objet était de reprendre les biens corporels du cabinet d'avocats, d'assurer les fonctions du directeur administratif ainsi que, par exemple, de s'occuper des meubles et de l'équipement du bureau.

Les actionnaires à parts égales étaient Jean Holmes, Florence Crowe, Donagh Power et Shirley Johnston, les épouses des avocats-associés. Elles avaient toutes eu, avant leurs mariages, quelque expérience et formation en matière commerciale.

Alors que leurs épouses détenaient des parts égales dans la compagnie, les membres du cabinet d'avocats n'étaient pas associés à parts égales. Par la suite, lorsqu'un jeune avocat célibataire fut admis dans le cabinet d'avocats, à titre d'associé, on lui offrit de devenir actionnaire de la compagnie, s'il le désirait. Puisqu'il était célibataire, il exerça cette option personnellement et devint actionnaire à part égale avec les autres, mais cette proportion ne s'appliquait pas à sa situation par rapport au cabinet d'avocats.

Lors de la constitution de la compagnie, tous les meubles et tout l'équipement du cabinet furent vendus à la compagnie à leur valeur amortie, de sorte qu'il n'y eut pas recouvrement de l'allocation à l'égard du coût en capital.

Les meubles et l'équipement, soit 215 pièces environ, furent reloués au cabinet d'avocats au prix de 2.5% du coût payé par la compagnie, chiffre suggéré par les comptables du cabinet d'avocats.

L'achat des meubles et de l'équipement a été financé par des prêts bancaires consentis aux femmes, sans la garantie de leurs époux.

Le bail relatif aux locaux fut conclu entre le propriétaire et la compagnie. Le propriétaire hésita quelque peu à conclure un bail avec la compagnie plutôt qu'avec le cabinet d'avocats, mais Power sut convaincre le mandataire du

the financial responsibility of the Company. In effect he negotiated the lease on behalf of the Company. The law firm then sublet from the Company.

The law firm and the Company entered into a management agreement dated May 1, 1967 whereby the Company undertook to supply the following services to the law firm:

1. the employment of any and all secretarial and clerical staff;
2. the employment of all maintenance staff;
3. the leasing of all office equipment, furniture and fixtures;
4. the purchase of all stationery and legal forms;
5. the purchase of all periodicals and professional literature;
6. the purchase of all text books and reference materials;
7. the leasing of office space;
8. the management of all secretarial and clerical staff;
9. the management of all maintenance staff;
10. the appointment of any and all auditing and accounting staff and
11. such other duties as might be agreed upon by the parties.

In consideration of the performance of those services the law firm agreed to pay 15% of the amount paid by the Company on behalf of the law firm.

These amounts were paid by the law firm to the Company at the beginning of each month at the outset because the Company had not built up the financial resources to discharge those obligations but had to rely upon the receipt of advance payment from the law firm.

The percentage of 15% as compensation for the profit to the Company on the services supplied was adopted by the parties on the recommendation of the law firm's chartered accountants.

propriétaire de la solidité de la situation financière de la compagnie. En fait, il négocia le bail au nom de la compagnie. Le cabinet d'avocats sous-loua alors les locaux à la compagnie.

<sup>a</sup> Le 1<sup>er</sup> mai 1967, le cabinet d'avocats et la compagnie conclurent un accord relatif à la gestion en vertu duquel la compagnie s'engageait à assurer les services suivants pour le cabinet d'avocats:

1. engager des secrétaires et des employés de bureau;
2. engager le personnel chargé de l'entretien;
3. louer tout l'équipement, tous les meubles et le matériel de bureau;
4. acheter toutes les fournitures de bureau ainsi que les formules juridiques;
5. acheter tous les périodiques ainsi que les publications professionnelles;
6. acheter tous les manuels et ouvrages de référence;
7. louer les locaux nécessaires;
8. assurer la direction des secrétaires et employés de bureau;
9. assurer la direction du personnel chargé de l'entretien;
10. engager le personnel chargé de la comptabilité et de la vérification et
11. assurer toute autre fonction qui lui serait attribuée par accord entre les parties.

<sup>g</sup> En contrepartie de ces services, le cabinet d'avocats a convenu de verser 15% des dépenses engagées par la compagnie au nom du cabinet.

<sup>h</sup> Au début, le cabinet d'avocats versait ces sommes à la compagnie au commencement de chaque mois, car la compagnie n'avait pas encore rassemblé les fonds nécessaires pour remplir ses engagements et devait donc compter sur ces paiements anticipés.

Les parties décidèrent de verser à la compagnie une commission de 15% pour les services fournis, sur la recommandation des comptables agréés du cabinet d'avocats.

The evidence was to the effect that this percentage rate was the prevalent rate in management contracts of this nature.

The result of this arrangement was that the law firm paid one monthly lump sum to the Company for the administrative services performed by the Company which would have been ordinarily performed by the law firm itself and the income of the law firm distributable among the partners was reduced by the profit margin of 15% paid to the Company. In effect the income of the partners was reduced by 15% of all non-professional services. This 15% payment is income in the hands of the Company.

In paragraph 2 of the declaration under the heading "Reasons in Support of Appeal" it is alleged that

2. The Minister has taxed the Company on the full amount of its income for 1968 and 1969. It is therefore inconsistent for the Minister, at the same time, to disallow the fees paid as an expense to the taxpayer and add the same amount to his taxable income. This results in double taxation.

The Minister had denied generally all allegations in that part of the declaration entitled, "Reasons in Support of Appeal".

Because an amount may be income in the hands of a recipient it does not follow necessarily that the amount is a deductible expense to the payor and in any event the assessment of the Company is not before me so that I am not obliged to decide if the 15% profit margin paid by the law firm to the Company is income in its hands. The issue that is before me is whether the payment so made is an expense which may be deducted in computing the income of the partners in the law firm.

Mr. Power testified that the decision to entrust the performance of the administrative function of the law office to a corporation was reached after long and careful consideration.

Mr. Power, as managing partner, spent from one to two hours each day on administrative duties for which no charge could be made. He felt that his time would be better devoted to

Il ressort de la preuve que ce pourcentage correspond aux taux habituels pour de tels contrats de gestion.

En conséquence de cette entente, le cabinet d'avocats versait chaque mois une somme globale à la compagnie pour les services administratifs qu'elle fournissait et qui auraient été normalement assurés par le cabinet d'avocats lui-même, et on déduisait la marge bénéficiaire de 15% versée à la compagnie du revenu du cabinet à répartir entre les associés. En fait, le revenu des associés était réduit du montant correspondant à 15% de tous les services non professionnels fournis. Ce versement de 15% représentait un revenu pour la compagnie.

Au paragraphe 2 de la déclaration, sous la rubrique [TRADUCTION] «Motifs invoqués à l'appui de l'appel», les demandeurs prétendent que

[TRADUCTION] 2. Le Ministre a imposé la compagnie sur le montant total de son revenu en 1968 et 1969. Il est donc illogique que le Ministre rejette aussi la déduction des commissions au titre de dépenses engagées par le contribuable et ajoute ainsi ce montant à son revenu imposable. Il s'agit en fait d'une double imposition.

Le Ministre a nié l'ensemble des allégations de la partie de la déclaration intitulée [TRADUCTION] «Motifs invoqués à l'appui de l'appel».

Le fait qu'une certaine somme constitue un revenu entre les mains du bénéficiaire, n'entraîne pas nécessairement que ladite somme est une dépense déductible pour le payeur. De toute façon, la cotisation de la compagnie ne m'a pas été soumise de sorte que je ne suis pas obligé de décider si les 15% de marge bénéficiaire versés par le cabinet d'avocats à la compagnie représentent un revenu pour cette dernière. Il s'agit pour moi de décider si un tel paiement constitue une dépense déductible lors du calcul du revenu des avocats-associés.

M<sup>e</sup> Power témoigna que la décision de confier l'exécution des fonctions administratives du cabinet à une compagnie fut le résultat d'une étude approfondie et minutieuse.

M<sup>e</sup> Power, l'associé chargé de la gestion, passait une ou deux heures par jour à s'occuper des tâches administratives dont il ne tirait aucune rémunération. Il jugeait préférable de consacrer

legal problems for which charges could be made.

He pointed out that the firm was engaged in a general legal practice at Red Deer, Alberta which had a population of 25,000 but served an area in central Alberta which had a population of 100,000. As a result the firm had many clients which increased the administrative work.

The expedient was first adopted of assigning more administrative responsibility to Mrs. Robinson, who had been the bookkeeper for many years. She was promoted to the position of office manager.

However it was found that this expedient did not solve the problem. The staff still looked to the managing partner as the final arbitrator on all matters. Salesmen of all merchandise needed by a law office insisted upon seeing the managing partner rather than Mrs. Robinson to whom they had been referred.

Also, being in a smaller community, the law firm was frequently obliged to provide gratuitous secretarial and other services to many community enterprises and political campaigns.

It was the considered opinion of the partners that there must be a clean break with the past and that in the future all such requests and consultations should be with a corporation. As Mr. Power put it, there must be a new image.

The firm had occupied premises which they had outgrown and the lease for which was about to expire. The firm contemplated moving into more commodious and modern office space in a building under construction. The partners, who were about the same age, were most anxious to avoid personal liability under the new lease, to facilitate changes in the composition of the firm. If a partner wished to leave the firm, difficulties were experienced in relieving that partner from his liability under the personal covenant of a lease. Further in their older premises there was a defect in the heating and air conditioning

tout ce temps à des problèmes juridiques pour lesquels on pouvait obtenir une rémunération.

Il fit remarquer que le cabinet d'avocats s'occupait de la pratique générale du droit à Red Deer (Alberta), une ville de 25,000 habitants, mais desservait en outre la région centrale de l'Alberta comprenant 100,000 habitants. Le cabinet d'avocats avait donc de nombreux clients, ce qui augmentait d'autant les travaux administratifs.

On décida d'abord, à titre d'expédient, de confier plus de responsabilités administratives à M<sup>me</sup> Robinson, qui, depuis de nombreuses années, s'occupait de la comptabilité. Elle fut promue au poste de directeur administratif du cabinet d'avocats.

On découvrit cependant que ce système ne résolvait en rien le problème. Les employés considéraient toujours l'associé chargé de la gestion comme l'arbitre final en toutes matières. Les fournisseurs de l'étude insistaient pour être reçus par l'associé chargé de la gestion plutôt que par M<sup>me</sup> Robinson à qui on leur avait dit de s'adresser.

En outre, le cabinet d'avocats se trouvant dans une petite communauté étaient souvent obligé de fournir, à titre gratuit, des services de secrétariat ou autres à de nombreuses entreprises communautaires et campagnes politiques.

Les associés étaient aussi d'avis qu'il fallait rompre avec le passé et, à l'avenir, confier à une compagnie ces demandes et services. Selon l'expression de M<sup>e</sup> Power, il fallait donner une nouvelle image.

Le cabinet d'avocats occupait des locaux devenus trop petits et dont le bail venait à expiration. Les associés envisagèrent de déménager dans des bureaux plus commodes et plus modernes dans un immeuble en construction. Les avocats, qui avaient tous environ le même âge, voulaient absolument éviter de s'engager personnellement dans le nouveau bail pour faciliter des changements éventuels dans la composition de leur cabinet. Lorsqu'un associé souhaitait quitter le cabinet d'avocats, on avait habituellement quelques difficultés à le libérer des obligations découlant de son engagement

equipment which resulted in many members of the staff suffering from carbon monoxide poisoning. This gave rise to a question of legal liability.

Upon the incorporation of the management company the lease for the new premises was between the landlord and the Company. The partners in the law firm were not personally liable under a covenant.

The Company assumed the responsibility for and made leasehold improvements for which it was eventually reimbursed by the law firm.

All office furniture and equipment, including the legal library, which had been owned by the law firm was sold to the Company. There had been instances where a barrister and solicitor who had been employed by the firm on a salary was to be admitted to the firm as a partner. The many assets owned by the firm resulted in the prospective partner, who was usually young and on the threshold of his legal career, being faced with a substantial cash outlay for his proportionate share of those assets which was a hardship upon him. The sale of the assets to the Company did away with the necessity of a prospective partner being obliged to purchase a share of the firm's physical assets.

The office staff employed by the law firm became the employees of the Company on its incorporation. The Company was responsible for their salaries, and it hired and fired the staff. The Company was also responsible for the library and office furniture so that all negotiations with respect to those items were conducted with the General Manager of the Company.

From the outset it was a key to the whole arrangement that Mrs. Robinson, in whom the partners had the utmost confidence, should become the General Manager of the Company, which she did. Her functions underwent no change from when she was office manager of the legal firm, but she continued to perform those functions in her new capacity.

personnel en vertu du bail. En outre, les appareils de chauffage et de climatisation des anciens locaux étaient défectueux et plusieurs membres du personnel avaient souffert d'intoxication à l'oxyde de carbone. Cet incident souleva un problème de responsabilité en droit.

Après la constitution de la compagnie de gestion, le bail des nouveaux locaux fut conclu entre le propriétaire et la compagnie. Les avocats-associés n'étaient plus responsables personnellement en vertu du contrat.

La compagnie assumait la responsabilité de la tenue à bail et se chargeait des améliorations, et le cabinet d'avocats la remboursait par la suite.

Tous les meubles et le matériel de bureau, y compris la bibliothèque juridique appartenant auparavant au cabinet d'avocats furent vendus à la compagnie. Il pouvait arriver qu'un avocat employé à titre de salarié par la société soit admis comme associé dans celle-ci. La société ayant un actif important, le futur associé, habituellement jeune et au seuil de sa carrière juridique, devait faire face à une mise de fonds importante pour acquérir sa part proportionnelle de l'actif, ce qui était assez lourd pour lui. Suite à la vente de l'actif à la compagnie, un futur associé n'était plus tenu d'acheter une part des biens corporels du cabinet d'avocats.

Les employés de bureau du cabinet d'avocats devinrent employés de la compagnie lors de sa constitution. La compagnie était chargée de payer leurs salaires, de les engager et de les licencier. Elle s'occupait aussi de la bibliothèque ainsi que des meubles de bureau, de sorte que toutes les négociations à cet égard étaient menées par le directeur général de la compagnie.

Dès le début, toute l'organisation dépendait essentiellement de ce que M<sup>me</sup> Robinson, qui avait l'entière confiance des associés, devienne directeur général de la compagnie, ce qui fut le cas. Dans son nouveau poste, ses fonctions restèrent les mêmes que celles de directeur administratif.

At the beginning it was anticipated that management services might be performed by the Company for clients other than the law firm. It was understood however that such management service would not be contracted for with any other law firm. The directors of the Company, the wives of the law partners, wrote to all persons in the City of Red Deer offering the secretarial and typing services of the Company. The persons selected to be advised of those services were persons considered likely to have a need for them. Advertisements were also placed in the local newspaper.

These services for persons other than the legal firm would be done by secretarial staff who were "floaters" and not continually engaged in work for the law firm. The revenue of the Company from this source was minimal. This was due to the fact that there was no demand for such services in the community.

The objects of the Company also authorized it to deal in office furniture. The office furniture of the law firm, when replaced, was sold by the Company but very minimal revenue resulted from this activity.

To all intent the services performed by the Company were exclusive to the law firm.

Care was taken to ensure that all persons who had occasion to deal with the law firm in connection with its administrative activities were informed that henceforth all such activities would be performed by the Company.

However Mrs. Robinson continued to have her office in the premises of the law firm for which no rent was paid by the Company. The name of the Company appeared on the directory at the main entrance to the building but not on the door of Mrs. Robinson's office. The Company was listed in the telephone directory and had its own letterhead and stationery.

The law firm did exercise control over the expenses incurred by the Company on its behalf.

On prévoyait au début que des clients autres que le cabinet d'avocats pourraient utiliser les services de gestion de la compagnie, à condition qu'il ne s'agisse pas d'un autre cabinet d'avocats. Les administratrices de la compagnie, les épouses des avocats-associés, envoyèrent des lettres aux habitants de Red Deer pour offrir les services de secrétariat et de dactylographie de la compagnie. Les personnes qu'on choisit d'informer de l'existence de ces services étaient celles qui, à leur avis, pouvaient en avoir besoin. On passa aussi des annonces dans le journal local.

Les travaux effectués pour d'autres clients que le cabinet d'avocats pouvaient l'être par les employés qu'on désignait sous le terme de «personnel flottant» et qui ne travaillaient pas seulement pour le cabinet d'avocats. Les recettes de la compagnie provenant de ces travaux étaient minimales. En effet, il n'y avait dans la localité qu'une faible demande pour de tels services.

Les objets de la compagnie l'autorisaient aussi à s'occuper des meubles de bureau. Quand les meubles du cabinet d'avocats furent remplacés, la compagnie les vendit, mais ne tira qu'un très faible revenu de cette opération.

A tous égards, on peut dire que les services rendus par la compagnie ne s'adressaient qu'au cabinet d'avocats.

On prit soin de s'assurer que toute personne s'adressant parfois au cabinet d'avocats pour une question d'ordre administratif avait été informée que, dorénavant, toutes ces activités étaient du ressort de la compagnie.

M<sup>me</sup> Robinson conserva cependant son bureau dans les locaux du cabinet d'avocats sans que la compagnie verse de loyer. Le nom de la compagnie figurait sur le tableau placé à l'entrée principale de l'immeuble, mais n'était pas inscrit sur la porte du bureau de M<sup>me</sup> Robinson. Le nom de la compagnie figurait à l'annuaire téléphonique et la compagnie possédait son propre papier à lettres avec en-tête spéciale.

Le cabinet d'avocats exerçait effectivement un contrôle sur les dépenses engagées par la compagnie en son nom.

Mr. Power, in addition to being aware of the advantages in having the administrative functions of the law firm done by the Company, to which he referred in his testimony, was also aware that there might be certain tax savings. That tax advantage, as I have mentioned above, would be that the income of the law firm would be 15% less, the profit margin payable to the Company, and would be taxable in the hands of the Company. To determine if such a tax advantage resulted would necessitate a comparison of an application of the personal tax rates and the corporate tax rates applicable to the amounts in the hands of the law partners and the Company. But over the possible tax saving, which Mr. Power admitted was a factor along with the other factors he mentioned in the decision to place the administrative functions of the law firm in the Company, I have no doubt that he and his partners also had in mind the benefit which would accrue to their wives as shareholders in the Company. In fact dividends were paid.

Against this background of facts the first contention on behalf of the Minister was that the 15% management fee based on the "direct overhead levy" was not deductible in computing the plaintiffs' income because it was not an expense incurred for the purpose of earning income.

The well established test in this connection is: was the expenditure laid out as part of the process of profit earning?

It is not disputed that the expenses incurred by the law firm were properly deductible as made for the purpose of earning income. Those expenses were for secretarial services, telephone rental, janitorial services, city business tax, utilities, stationery, law books and periodicals, office rent and rent for office furniture and equipment. Those accounts were paid by the Company for which the law firm reimbursed the Company.

M<sup>e</sup> Power était au fait des avantages que comportait l'attribution des activités administratives du cabinet d'avocats à la compagnie, ce qu'il mentionna dans son témoignage, et il savait en outre que cela pouvait entraîner certaines diminutions d'impôt. Cet avantage fiscal, comme je l'ai mentionné plus haut, consistait dans le fait que le revenu du cabinet d'avocats était diminué de 15%, soit la marge bénéficiaire payable à la compagnie, et que cette somme serait imposable entre les mains de cette dernière. Pour déterminer quel en serait l'avantage sur le plan fiscal, il faut comparer l'effet de l'application des taux d'imposition des particuliers et des taux d'imposition des compagnies aux sommes entre les mains des avocats-associés et de la compagnie. Mais en plus de cette économie d'impôt éventuelle que M<sup>e</sup> Power a admis être un des facteurs déterminants dans la décision de confier les fonctions administratives du cabinet d'avocats à la compagnie, je suis certain que ses associés et lui-même avaient à l'esprit le profit qu'en tireraient leurs épouses, en tant qu'actionnaires de la compagnie. De fait, la compagnie versait des dividendes.

En se fondant sur cet historique des faits, le Ministre prétend en premier lieu que les 15% représentant les commissions calculées en fonction des «frais généraux directs» n'étaient pas déductibles lors du calcul du revenu des demandeurs, au motif qu'il ne s'agissait pas d'une somme dépensée en vue de gagner un revenu.

Le critère bien connu qu'il convient d'utiliser à cet égard, revient à déterminer si la dépense engagée faisait partie des méthodes employées pour gagner un revenu.

Il n'est pas contesté que les dépenses engagées par le cabinet d'avocats, dans le but de gagner un revenu, étaient déductibles à bon droit. Ces dépenses portaient sur les services de secrétariat, la location d'une ligne téléphonique, les services de gardiennage, les taxes commerciales municipales, certains services, les fournitures de bureau, les ouvrages et périodiques juridiques, le loyer des bureaux ainsi que la location du matériel et des meubles de bureau. La compagnie payait l'ensemble de ces factures et le cabinet d'avocats la remboursait.

The position taken by the Minister was that these expenses would have been incurred in any event and would have been paid by the law firm as had been the case prior to the interposition of the Company. That being so the Minister contended that the payment to the Company of a 15% management fee for doing this on behalf of the law firm was an amount which need not have been incurred by the law firm.

I am unable to accept the contention thus put forward. It seems to me that if the expenses incurred for the services in question are deductible there should be no impediment to the law firm paying the Company a fee to arrange for, supply and pay for those services, and that Mr. Power outlined sound business reasons for doing so and the law firm, in conducting its business as it did, conformed to accepted principles of commercial trading and did so in accordance with good business practice.

At one stage in the evidence of Mr. Power it was established that his income showed a marked increase after the law firm entered into the management contract with the Company. I interpreted that evidence as seeking to show that Mr. Power enjoyed a greater income after the management contract than before and that such increase was attributable to that contract. In my view the evidence did not show that the increase in Mr. Power's income was attributable to the law firm entering into the management contract. It is true that Mr. Power was relieved of the burden of the tedious chores of the managing partner. That took one to two hours of his time each day. He was then free to devote that time to his professional work. However the return from professional work depends on the number of clients who consult the solicitor and not the time that the solicitor has available to consult clients. It is more logical to assume that the increase in Mr. Power's income was attributable to an increase in the number of his clients rather than the time available to him. I might also mention that Mr. Power had suffered a protracted illness in the previous year.

Le Ministre soutient que, de toute façon, le cabinet d'avocats aurait contracté et payé ces dépenses, comme il le faisait avant que ne s'interpose la compagnie. C'est pourquoi le Ministre prétend que les 15% que touchait la compagnie à titre de commission pour les travaux effectués au nom du cabinet d'avocats, constituaient une somme que les avocats-associés auraient pu éviter de déboursier.

b

Je ne puis accepter la prétention ainsi formulée. Il me semble que, si les dépenses engagées pour les services en cause sont déductibles, rien n'empêche le cabinet d'avocats de verser à la compagnie une commission afin que celle-ci s'occupe de ces activités et se charge des paiements; j'estime en outre que M<sup>e</sup> Power invoque d'excellentes raisons, sur le plan commercial, pour agir ainsi et que le cabinet d'avocats, en exploitant ses affaires de cette manière, s'est conformé à des principes et usages commerciaux bien établis.

A un certain moment, lors du témoignage de M<sup>e</sup> Power, il fut établi que son revenu avait augmenté d'une manière notable après la conclusion du contrat de gestion entre le cabinet d'avocats et la compagnie. Selon moi, cette preuve tendait à démontrer que M<sup>e</sup> Power a vu son revenu augmenter après la conclusion de ce contrat et que cette augmentation était imputable audit contrat. A mon avis, la preuve ne démontre aucunement que l'augmentation du revenu de M<sup>e</sup> Power résultait du contrat de gestion conclu par le cabinet d'avocats. Il est vrai que M<sup>e</sup> Power était dégagé du fastidieux fardeau des tâches de gestion quotidiennes. Il y consacrait une à deux heures chaque jour. Il lui fut alors permis de consacrer ce temps à ses travaux professionnels. Le revenu tiré des travaux professionnels dépend cependant du nombre de clients qui consultent l'avocat et non du temps dont il dispose pour ces consultations. Il est plus logique de supposer que l'augmentation du revenu de M<sup>e</sup> Power était imputable à une augmentation du nombre de ses clients plutôt qu'à l'accroissement de son temps disponible. Je pourrais mentionner aussi que M<sup>e</sup> Power avait été victime d'une longue maladie au cours de l'année précédente.

The other partners did not enjoy an increase in income similar to that of Mr. Power. Their income remained constant.

However the failure to show an increase in income from an expenditure has no bearing on the matter. It is not a condition of the deductibility of an expenditure that it should result in any particular income or that any income should be traceable to the expenditure and it is not necessary to show a causal connection between an expenditure and a receipt. An expenditure may be deductible even though it is not productive of any profit.

In my view the 15% management fee was an expense incurred for the purpose of earning income and it was a reasonable amount to be paid for the benefits which enured to the law firm. The partners were relieved of personal liability under the lease with the landlord. That liability was assumed by the Company. The partners were relieved of furnishing gratuitous services to suppliants therefor no matter how good the cause. Partners could withdraw or enter the law firm with greater ease and at less expense. The assumption of the responsibility for hiring staff, keeping the accounts and collecting them resulted in a more efficient operation.

I am confirmed in this conclusion by the remarks of Ritchie D.J. in *Shulman v. M.N.R.*<sup>1</sup> when he said at page 421:

Because the management fee was paid to a corporation of which the appellant and his wife are the only shareholders and, so far as the record discloses, the management agreement was negotiated between the appellant in his personal capacity and the appellant in his capacity as the agent of Shultup does not, *per se*, preclude the management fee from being a legitimate operating expense of the law practice.

Later on pages 421 and 422 he said:

A solicitor is not precluded from entering into a contract with a corporation to perform the non-professional duties relating to the management of his law office which he, if so minded, could perform himself. Unless I find fraud or improper conduct, I cannot disregard the separate legal existence of Shultup and hold the fee payable under the

Les autres associés ne bénéficièrent pas d'une augmentation de revenu équivalente à celle de M<sup>e</sup> Power. Leurs revenus restèrent constants.

Le fait qu'on puisse démontrer qu'une augmentation de revenu est imputable à une dépense n'a cependant aucun rapport direct avec la question. La déductibilité d'une dépense ne dépend pas du fait qu'on en a tiré un revenu particulier ou qu'on puisse remonter du revenu à la dépense; il n'est pas nécessaire non plus de montrer un lien de causalité entre une dépense et une recette. Une dépense peut être déductible, même si elle n'est à l'origine d'aucun bénéfice.

A mon avis, la commission de 15% constituait une dépense engagée en vue de gagner un revenu; il s'agissait d'une somme raisonnable compte tenu des avantages qu'en tirait le cabinet d'avocats. Les associés étaient dégagés de toute responsabilité personnelle en vertu du bail vis-à-vis du propriétaire. La compagnie assumait cette responsabilité. Les associés n'avaient plus à rendre de services gratuits aux plaignants, que leurs causes soient bonnes ou non. Les associés pouvaient se retirer du cabinet d'avocats ou s'y associer plus facilement et à moindre frais. Le transfert de la responsabilité concernant le personnel, la tenue des comptes et leur recouvrement permit au cabinet d'avocats de fonctionner de façon plus efficace.

A l'appui de cette conclusion, je citerai les remarques suivantes du juge suppléant Ritchie dans l'arrêt *Shulman c. M.R.N.*<sup>1</sup> ou il déclare à la page 421:

[TRADUCTION] Le fait que l'indemnité de gestion ait été versée à une compagnie dont l'appellant et son épouse sont les seuls actionnaires et que, dans la mesure où cela ressort du dossier, l'accord de gestion avait été négocié entre l'appellant à titre personnel et l'appelant en sa qualité de mandataire de la Shultup, n'empêche pas en soi l'indemnité de gestion d'être une dépense de fonctionnement légitime du cabinet d'avocats.

Plus loin, il déclare, aux pages 421 et 422:

[TRADUCTION] Il n'est pas interdit à un avocat de conclure un accord avec une compagnie pour lui confier des travaux qui ne concernent pas, à proprement parler, son activité professionnelle et qu'il pourrait effectuer lui-même s'il le souhaitait. A moins d'y découvrir une fraude ou un autre acte délictueux, il ne m'est pas possible de méconnaître

<sup>1</sup> [1961] Ex.C.R. 410.

<sup>1</sup>[1961] R.C.É. 410.

management agreement is not a legitimate operating expense solely because the appellant and his wife are the only shareholders of Shultup and because the appellant, as a lawyer, negotiated with himself, as the president of the company. If the re-assessment is to stand, justification for deduction of the \$9,500 fee being brought within either or both of the sections of the Act upon which the Minister relies must be found in the procedure by which the terms of the agreement were implemented and the results flowing therefrom.

Still later he said at pages 423 and 424:

In view of the uncontradicted evidence of Mr. Shulman, I am not prepared to find the provisions of section 12(1)(a) demand the dismissal of the appeal. According to Mr. Shulman's testimony the duties he performed as the agent of Shultup had a direct relation to increasing the income of the office and his own professional income. In such circumstances I am unable to find payment of the management fee, standing by itself, was not an outlay or expense that can be justified on the ground of having been made in accordance with the ordinary principles of commercial trading or accepted business practice.

I have quoted the foregoing remarks of Mr. Justice Ritchie to emphasize his conclusion that the payment of a management fee was an expense incurred for the purpose of gaining or producing income from the business of a taxpayer and accordingly is not prohibited as a deduction in computing income by virtue of section 12(1)(a).

Mr. Justice Ritchie did hold that, in the circumstances of the *Shulman (supra)* case, the management agreement with the corporation and the way the transactions were carried out unduly or artificially reduced the income of the appellant and the fee paid to the corporation was not deductible by virtue of section 137(1).

In *Grotell v. M.N.R.*<sup>2</sup> the taxpayer was a medical doctor who carried on his practice in partnership with three other doctors. The doctors formed a management corporation to supply non-medical services to the partnership. The shares in the management corporation were owned by the wives of the three doctors and by

<sup>2</sup> 72 DTC 6409.

l'existence juridique distincte de la Shultup ni de considérer que la commission payable en vertu du contrat de gestion n'est pas une dépense de fonctionnement légitime pour la seule raison que l'appelant et son épouse sont les seuls actionnaires de la Shultup et que l'appelant, en tant qu'avocat, négociait avec lui-même, en tant que président de la compagnie. Si la nouvelle cotisation doit être confirmée, il faut trouver dans la procédure suivie pour mettre en œuvre les conditions de l'accord et dans les conséquences qui en découlent, une justification permettant d'affirmer que la déduction de \$9,500 à titre de commission relève d'un des deux articles de la Loi sur lequel s'appuie le Ministre, ou des deux.

Un peu plus loin il affirme, aux pages 423 et 424:

[TRADUCTION] Au vu de la preuve non contestée soumise par Shulman, je ne suis pas enclin à conclure que les dispositions de l'article 12(1)a exigent le rejet de l'appel. D'après le témoignage de Shulman, ses fonctions en tant que mandataire de la Shultup étaient directement liées à l'augmentation du revenu du bureau et de son propre revenu professionnel. Dans ces circonstances, je ne peux conclure que le paiement des commissions, en elles-mêmes, ne constituait pas une dépense pouvant être justifiée en se fondant sur le fait qu'elle a été engagée en conformité des principes commerciaux ordinaires et de la pratique courante en affaires.

J'ai cité les remarques précédentes du juge Ritchie pour mettre en relief sa conclusion que le paiement de commissions constituait une dépense engagée dans le but de gagner ou de produire un revenu provenant de l'entreprise du contribuable et qu'en conséquence, sa déduction n'est pas interdite lors du calcul du revenu en vertu de l'article 12(1)a.

Le juge Ritchie a décidé que, dans les circonstances de l'affaire *Shulman* (précitée), l'accord de gestion conclu avec la compagnie ainsi que la manière d'effectuer les transactions avaient réduit de manière factice ou induue le revenu de l'appelant et que les commissions versées à la compagnie n'étaient pas déductibles en vertu de l'article 137(1).

Dans l'affaire *Grotell c. M.R.N.*<sup>2</sup>, le contribuable, un médecin, exerçait sa profession en association avec trois autres médecins. Ils créèrent une compagnie de gestion qui devait fournir les services non médicaux assurés normalement par la société. Les épouses des trois médecins et deux des médecins détenaient les actions de la

<sup>2</sup> 72 DTC 6409.

two of the doctors. The doctors provided most of the non-professional services on behalf of the management corporation to the medical partnership for which they received a salary of \$40 per month from the management corporation. Nothing was changed with respect to the non-professional services rendered by the doctors, the employees were the same performing the same services, albeit more efficiently. The medical partnership paid to the management corporation a total of \$13,000 which was claimed as a business expense. The Minister disallowed \$4,700 of that amount which was paid as a management fee. The balance was reimbursement of expenses of the medical partnership paid on its behalf by the management corporation.

My brother Gibson held that all of the \$13,000 (which included the management fee) paid to the management corporation was properly deductible by the partnership. He found that the contracts between the medical partnership and the management corporation were *bona fide* business transactions. He consequently held (1) the management fee (together with the other expenses) was an outlay or expense made or incurred by the appellant for the purpose of gaining or producing income from the medical practice of the appellant within the meaning of section 12(1)(a) of the Act and also (2) that the payment of the management fee and other expenses was not a disbursement or expense made or incurred in respect of a transaction or operation that, if allowed, would unduly or artificially reduce the income.

The conclusion reached by Mr. Justice Gibson that the management fee was not precluded by section 12(1)(a) as a deduction in computing income coincides with the conclusion I have reached in the present appeal. I am unable to find any material difference in the facts in the appeal before Mr. Justice Gibson and those in the appeals before me. If anything the facts before me are more favourable to the plaintiffs herein, because they did not participate in the work of the management Company or as shareholders. A solicitor who later became a partner in the law firm became a shareholder

compagnie de gestion. Les médecins fournissaient à l'association la plupart des services non médicaux au nom de la compagnie de gestion qui leur versait en contrepartie un salaire de \$40 par mois. En ce qui concerne les services non professionnels rendus par les médecins, rien n'avait changé; les mêmes employés remplissaient les mêmes fonctions, mais avec plus d'efficacité. L'association des médecins paya à la compagnie de gestion la somme totale de \$13,000 qui fut déclarée à titre de dépenses d'exploitation. Sur cette somme, le Ministre rejeta \$4,700 qui avaient été versés à titre de commission. Le solde correspondait au remboursement des dépenses de l'association payées en son nom par la compagnie de gestion.

Mon collègue Gibson décida que la somme totale de \$13,000 (y compris les commissions) versée à la compagnie de gestion était déductible à bon droit du revenu de l'association. Il décida que les contrats conclus entre l'association des médecins et la compagnie de gestion étaient des opérations commerciales effectuées de bonne foi. Il décida en conséquence que (1) les commissions (ainsi que les autres dépenses) constituaient une dépense engagée ou déboursée par l'appelant en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de l'exercice de la médecine au sens de l'article 12(1)a) de la Loi et que (2) le paiement des commissions et autres dépenses n'étaient pas un déboursé ni une dépense contractée relativement à une affaire ou opération qui, si elle était permise, réduirait indûment ou de façon factice le revenu.

La conclusion du juge Gibson selon laquelle l'article 12(1)a) n'interdisait pas la déduction des commissions, lors du calcul du revenu, coïncide avec la conclusion à laquelle je suis parvenu en l'espèce. Je ne trouve aucune différence importante entre les faits de l'appel examinés par le juge Gibson et ceux des appels présents. Je dirais même que les faits en l'espèce sont plus favorables aux demandeurs, puisqu'ils n'ont pas participé au travail de la compagnie de gestion et n'en étaient pas des actionnaires. L'avocat qui devint par la suite un associé du cabinet d'avocats détient maintenant

in the management Company but he is not a plaintiff in these appeals.

I therefore turn to the second contention by the Minister that the transaction here in question would unduly or artificially reduce the income and the deduction of the management fee in computing income is, therefore, prohibited by section 137(1).

Counsel for the Minister did not contend that the management Company was a sham nor did he dispute that the payments made by the law firm to it were properly made pursuant to a legal contract. What he does contend is that the management fee is not deductible by reason of section 137(1).

As I understood the basis of that contention it was that the services performed by the management Company for the law firm were services that could have been performed by the law partners themselves and had in fact been performed by them or their own employees previously at a cost to them lower than the cost for the services provided by the Company by the amount of the 15% management fee and for that reason the income of the partners was unduly or artificially reduced by that amount.

There was evidence adduced that a management fee of 15% of the disbursements made on behalf of a customer is the normal and going rate for services of this kind. For that reason the payment of a management fee in that amount would not unduly reduce the income of the payor if the expense was incurred for legitimate business reasons.

In my view the propriety of the deduction of the management fee falls to be decided upon a determination of the question whether genuine business reasons existed for payment of the management fee under this contract.

In concluding that the payment of the fee was an expense incurred for the purpose of gaining or producing income from the plaintiffs' business, I found that true business motivation existed with consequent business advantages.

des actions de la compagnie de gestion mais il n'est pas demandeur dans ces appels.

Je vais examiner maintenant la deuxième prétention du Ministre selon laquelle l'opération en cause réduirait indûment ou de façon factice le revenu et qu'en conséquence, la déduction des honoraires de gestion lors du calcul du revenu est interdite par l'article 137(1).

L'avocat du Ministre ne prétend pas que la compagnie de gestion étaient un subterfuge et il ne conteste pas le fait que les paiements du cabinet d'avocats à cette dernière étaient effectués à bon droit en vertu d'un contrat valide. Il prétend par contre que les commissions ne sont pas déductibles en vertu de l'article 137(1).

Le fondement de cette prétention, consiste à dire, à mon sens, que les services fournis par la compagnie de gestion pour le cabinet d'avocats auraient pu être effectués par les avocats-associés eux-mêmes et qu'en fait, le coût des services fournis auparavant par ces derniers ou leurs propres employés était inférieur de 15%, soit le montant de la commission, au coût des services fournis par la compagnie; pour cette raison, ce montant constituait une réduction indue ou factice des revenus des associés.

Il ressort de la preuve qu'une commission s'élevant à 15% des dépenses faites au nom d'un client correspond au taux normal courant pour des services de ce genre. Pour cette raison, le versement d'une commission de cet ordre ne réduit pas indûment le revenu du payeur si la dépense a été engagée pour des raisons commerciales légitimes.

A mon avis, pour déterminer s'il est approprié de déduire les commissions, il faut décider d'abord si le paiement desdites commissions en vertu de ce contrat est motivé par des raisons commerciales admissibles.

En décidant que les paiements des commissions constituaient une dépense engagée en vue de produire ou de gagner un revenu provenant de l'entreprise du demandeur, j'ai conclu en même temps qu'il existait une motivation commerciale réelle impliquant des avantages commerciaux.

That being the case it follows that payment of a management fee is a legitimate expense commensurate with the commercial and business advantages which flowed from the performance of those services and that the payment of the management fee did not result in an artificial reduction of the plaintiffs' income.

For the reasons I have given I find that the plaintiffs, in computing their incomes for their 1968 and 1969 taxation years, are entitled to deduct their proportionate shares of the sums of \$9,684.82 and \$10,439.74 being the amount of the management fees paid by the partnership in the respective taxation years and the assessments must be revised accordingly.

The appeals herein are, therefore, allowed and the assessments are referred back to the Minister for the necessary revision. The plaintiffs are entitled to their taxable costs. Because the appeals were heard on common evidence there shall be but one counsel fee.

Ceci étant, le paiement des commissions est donc une dépense légitime proportionnée aux avantages commerciaux imputables à l'exécution des travaux, et le paiement des commissions ne constitue pas une réduction factice du revenu des demandeurs.

Pour tous ces motifs, je conclus que les demandeurs sont autorisés, lors du calcul de leur revenu pour les années d'imposition 1968 et 1969, à déduire leurs parts proportionnelles des sommes de \$9,684.82 et \$10,439.74, soit le montant des commissions payées par la société au cours desdites années d'imposition et que les nouvelles cotisations doivent être modifiées en conséquence.

Les présents appels sont donc accueillis et les cotisations déferées au Ministre pour les modifications nécessaires. Les demandeurs ont droit à leurs dépens taxés. Les appels ayant été entendus sur preuve commune, les honoraires d'avocats ne seront taxés qu'une fois.