

Elizabeth C. Symes *Appellant*

v.

Her Majesty The Queen *Respondent*

and

**The Attorney General of Quebec, the
Charter Committee on Poverty Issues and
the Canadian Bar Association** *Interveners*

INDEXED AS: SYMES v. CANADA

File No.: 22659.

1993: March 2; 1993: December 16.

Present: Lamer C.J. and La Forest, L'Heureux-Dubé,
Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin, Iacobucci and
Major J.J.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

*Income tax — Deductions — Child care expenses —
Partner in law firm deducting wages paid to nanny in
her income tax returns — Whether child care expenses
deductible as business expenses — Income Tax Act,
R.S.C. 1952, c. 148, ss. 9(1), 18(1)(a), (h), 63.*

*Constitutional law — Charter of Rights — Equality
rights — Income tax — Child care expenses — Partner
in law firm deducting wages paid to nanny in her
income tax returns — Whether child care expenses
deductible as business expenses — If not, whether
equality rights violated — Canadian Charter of Rights
and Freedoms, s. 15(1).*

The appellant practised law full-time as a partner in a
law firm during taxation years 1982 through 1985. Dur-
ing that period she employed a nanny to care for her
children (she was the mother of one child in 1982, 1983
and 1984, and of two children in 1985). The appellant
deducted the wages she paid to the nanny as business
expenses in her personal income tax returns for those
years. Revenue Canada initially allowed the deductions
for 1982 and 1983, but later disallowed the deductions
for all four years in notices of reassessment. The appel-

Elizabeth C. Symes *Appelante*

c.

^a **Sa Majesté la Reine** *Intimée*

et

^b **Le procureur général du Québec, le Comité
de la Charte et des questions de pauvreté et
l'Association du Barreau
canadien** *Intervenants*

^c RÉPERTORIÉ: SYMES c. CANADA

N^o du greffe: 22659.

1993: 2 mars; 1993: 16 décembre.

^d Présents: Le juge en chef Lamer et les juges La Forest,
L'Heureux-Dubé, Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin,
Iacobucci et Major.

^e EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

^f *Impôt sur le revenu — Déductions — Frais de garde
d'enfants — Une associée dans un cabinet d'avocats a
déduit dans sa déclaration d'impôt sur le revenu le
salaire versé à une gardienne d'enfants — Les frais de
garde d'enfants sont-ils déductibles à titre de dépense
d'entreprise? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C.
1952, ch. 148, art. 9(1), 18(1)a), h), 63.*

^g *Droit constitutionnel — Charte des droits — Droits à
l'égalité — Impôt sur le revenu — Frais de garde d'en-
fants — Une associée dans un cabinet d'avocats a
déduit dans sa déclaration d'impôt sur le revenu le
salaire versé à une gardienne d'enfants — Les frais de
garde d'enfants sont-ils déductibles à titre de dépense
d'entreprise? — Dans la négative, y a-t-il violation des
droits à l'égalité? — Charte canadienne des droits et
libertés, art. 15(1).*

L'appelante exerçait le droit à temps plein à titre d'as-
sociée dans un cabinet d'avocats au cours des années
d'imposition 1982 à 1985. Au cours de cette période,
elle avait à son service une gardienne d'enfants (elle
avait un enfant pendant les années d'imposition 1982,
1983 et 1984 et deux enfants en 1985). Dans ses décla-
rations personnelles de revenu pour ces années, l'appe-
lante a déduit le salaire versé à la gardienne à titre de
dépense d'entreprise. Revenu Canada a d'abord accepté
les déductions pour 1982 et 1983, mais a ensuite, par

lant objected, but the disallowance was confirmed on the ground that the expenses were not outlays or expenses incurred for the purpose of gaining or producing income from business, as required under s. 18(1)(a) of the *Income Tax Act*, but were personal or living expenses, deduction of which was prohibited by s. 18(1)(h). In place of the disallowed deductions, Revenue Canada allowed the appellant revised child care deductions of \$1,000 for 1982, \$2,000 for each of 1983 and 1984, and \$4,000 for 1985, pursuant to s. 63 of the Act. The Federal Court, Trial Division, held that the appellant could deduct the payments to the nanny as business expenses. The Federal Court of Appeal reversed the judgment and restored the notices of reassessment.

Held (L'Heureux-Dubé and McLachlin JJ. dissenting): The appeal should be dismissed. The appellant's child care expenses are not deductible as business expenses.

Per Lamer C.J. and La Forest, Sopinka, Gonthier, Cory, Iacobucci and Major JJ.: The well accepted principles of business practice encompassed by s. 9(1) of the *Income Tax Act*, under which a taxpayer's income from business is the taxpayer's profit therefrom for the year, would generally operate to prohibit the deduction of expenses which lack an income-earning purpose, or which are personal expenses, just as much as ss. 18(1)(a) and (h) operate expressly to prohibit such deductions. Traditional tax analysis characterized child care expenses as personal expenses, such that s. 18(1)(h) would now operate to specifically prohibit them. The relationship between child care expenses and business income must be examined more critically, however, to determine whether that relationship can be sufficient to justify the expenses' deductibility. The current wording of s. 18(1)(a) indicates that Parliament amended its predecessor section so as to broaden the scope for business expense deductibility. The language of the section itself provides the most appropriate test: were the expenses incurred for the purpose of gaining or producing income from a business? Courts will look for objective manifestations of purpose, and purpose is ultimately a question of fact to be decided with due regard for all the circumstances. It may be relevant to consider whether a particular deduction is ordinarily allowed as a business expense by accountants, whether the expense is one normally incurred by others involved in the tax-

avis de nouvelle cotisation, rejeté les déductions pour les quatre années. L'appelante s'y est opposée, mais le rejet des déductions a été confirmé pour le motif que les dépenses n'étaient pas des débours ou des dépenses faites ou engagées en vue de tirer un revenu d'une entreprise, comme l'exige l'al. 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais constituaient des frais personnels ou de subsistance, dont la déduction était interdite par l'al. 18(1)(h). Au lieu des déductions refusées, Revenu Canada a autorisé une déduction révisée de 1 000 \$ pour frais de garde d'enfants pour 1982, de 2 000 \$ pour 1983 et 1984 et de 4 000 \$ pour 1985, conformément à l'art. 63 de la Loi. La Section de première instance de la Cour fédérale a jugé que l'appelante pouvait déduire les paiements faits à la gardienne à titre de dépense d'entreprise. La Cour d'appel fédérale a infirmé la décision et rétabli les avis de nouvelle cotisation.

Arrêt (les juges L'Heureux-Dubé et McLachlin sont dissidentes): Le pourvoi est rejeté. Les frais de garde d'enfants de l'appelante ne sont pas déductibles à titre de dépense d'entreprise.

Le juge en chef Lamer et les juges La Forest, Sopinka, Gonthier, Cory, Iacobucci et Major: Les principes bien reconnus de la pratique courante des affaires visés au par. 9(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en vertu duquel le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise est le bénéfice qu'il en tire pour cette année, auraient généralement pour effet d'interdire la déduction de dépenses qui n'ont pas pour objet de tirer un revenu, ou qui sont des dépenses personnelles, de la même façon que les al. 18(1)a) et (h) visent expressément à interdire de telles déductions. L'analyse fiscale traditionnelle qualifiait les frais de garde d'enfants de frais personnels, de sorte que l'al. 18(1)(h) aurait pour effet, de nos jours, de les interdire spécifiquement. On doit toutefois procéder à une analyse plus critique de la corrélation entre les frais de garde d'enfants et les revenus d'entreprise pour déterminer si cette corrélation suffit à justifier la déduction des frais de garde. Le libellé actuel de l'al. 18(1)a) indique que le Parlement a modifié l'ancien article pour élargir les déductions au titre des dépenses d'entreprise. Le libellé de la disposition en question offre le critère le plus approprié: a-t-on engagé les dépenses en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise? Les tribunaux examineront comment l'objet se manifeste objectivement, et l'objet est en définitive une question de fait à trancher en tenant compte de toutes les circonstances. Il pourrait être pertinent d'examiner si une déduction donnée est ordinairement acceptée à titre de dépense d'entreprise par les comptables, si la dépense en cause est habituellement engagée par d'autres dans une entreprise de même

payer's business, and whether it would have been incurred if the taxpayer was not engaged in the pursuit of business income.

In this case arguments can be made for and against the classification of the appellant's child care expenses as business expenses. While it is clear that the appellant would not have incurred child care expenses except for her business, it is equally clear that the need which is met by child care expenses exists regardless of the appellant's business activity. As well, while there is no evidence to suggest that child care expenses are considered business expenses by accountants, many parents, particularly women, confront child care expenses in order to work. Finally, the appellant's decision to have children should not be viewed solely as a consumption, or personal, choice. When one considers deductibility solely with reference to ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h), child care expenses may remain difficult to classify.

However, ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h) cannot be interpreted to account for a child care business expense deduction in light of the language used in s. 63. It is clear that the definition of "child care expenses" in s. 63 specifically comprehends the purpose for which the appellant maintains she incurred her nanny expenses. According to part of that definition, a child care expense is one incurred in order to provide child care services "to enable the taxpayer . . . to carry on a business either alone or as a partner". Furthermore, s. 63(1)(e) operates to cap the deduction with reference to "earned income", which is defined to include "incomes from all businesses carried on either alone or as a partner actively engaged in the business". To the extent that s. 63 intends to limit child care expense deductions to lower earning supporters, it would substantially undermine that intent if the appellant were allowed to take a complete deduction of the child care expenses, free from the consideration of whether or not she is the lower earning supporter. Section 4(2), which provides that no deductions permitted by ss. 60 to 63 are applicable to a particular source, may be further evidence that s. 63 is intended to be a complete legislative response to the child care expense issue. The proposals which led directly to the introduction of s. 63 support the view that s. 63 is such a response. Since s. 63 eliminates any question of ambiguity, it also eliminates the need for recourse to the val-

nature que celle du contribuable, et si cette dépense aurait été engagée si le contribuable ne visait pas la production d'un revenu d'entreprise.

En l'espèce, on peut avancer des arguments qui appuient ou contestent la classification des frais de garde d'enfants parmi les dépenses d'entreprise. Bien qu'il soit clair que l'appelante n'aurait pas engagé les frais en question si elle n'avait pas eu son entreprise, il est tout aussi évident que le besoin auquel répondent les frais de garde d'enfants existe indépendamment de l'activité d'entreprise poursuivie par l'appelante. Par ailleurs, bien qu'il n'existe aucune preuve que les comptables considèrent les frais de garde d'enfants comme des dépenses d'entreprise, de nombreux parents, plus particulièrement un grand nombre de femmes, doivent faire face à des frais de garde pour travailler. Enfin, la décision de l'appelante d'avoir des enfants ne devrait pas être considérée seulement comme un choix de consommation ou un choix personnel. Lorsqu'on examine la déductibilité en fonction seulement de l'art. 9 et des al. 18(1)(a) et 18(1)(h), les frais de garde d'enfants peuvent demeurer difficiles à qualifier.

Cependant, compte tenu du libellé de l'art. 63, l'art. 9 et les al. 18(1)(a) et 18(1)(h) ne peuvent être interprétés de façon à justifier une déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. Il est évident que la définition de «frais de garde d'enfants» à l'art. 63 mentionne spécifiquement l'objet pour lequel l'appelante a engagé des dépenses de garde d'enfants. Selon une partie de cette définition, les frais de garde d'enfants sont engagés dans le but de faire assurer des services de garde d'enfants «pour permettre au contribuable [...] d'exploiter une entreprise, soit seul, soit comme associé». Par ailleurs, l'al. 63(1)(e) a pour effet de limiter la déduction en fonction du «revenu gagné» incluant «des revenus qu'il tire de toutes les entreprises qu'il exploite soit seul, soit comme associé participant activement à l'exploitation de l'entreprise». Si l'intention de l'art. 63 est de limiter les déductions aux personnes assumant les frais d'entretien qui ont un revenu moins élevé, cet objet serait grandement contrecarré si l'appelante était autorisée à déduire complètement les frais de garde d'enfants, qu'elle soit ou non la personne ayant le revenu le moins élevé. Le paragraphe 4(2), qui prévoit qu'aucune des déductions autorisées par les art. 60 à 63 n'est applicable à une source déterminée, pourrait être une autre preuve que l'art. 63 se veut une réponse législative complète à la question des frais de garde d'enfants. Les propositions qui ont directement abouti à son adoption appuient le point de vue que l'art. 63 constitue cette réponse complète. Puisque l'article 63 élimine toute ambiguïté, il élimine aussi la

ues of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* as an interpretive aid.

There has been no violation of s. 15(1) of the *Charter* in this case. Since s. 63 constitutes a complete code with respect to child care expenses, it is the proper focus of the *Charter* argument. The appellant has not demonstrated a violation of s. 15(1) of the *Charter* with respect to s. 63 as she has not proved that s. 63 draws a distinction based upon the personal characteristic of sex. While it is clear that women disproportionately bear the burden of child care in society, it has not been shown that women disproportionately incur child care expenses. Although the appellant has overwhelmingly demonstrated how the issue of child care negatively affects women in employment terms, proof that women incur social costs is not sufficient proof that they incur child care expenses.

Per L'Heureux-Dubé J. (dissenting): The determination of profit under s. 9(1) of the *Income Tax Act* is dependent upon the question of whether an expenditure is a proper business expense to be included in the calculation of such net gain. In order to arrive at a calculation of net profit, the all-encompassing question one must ask is whether a deduction is prohibited because it is not incurred for the purpose of earning income as required by s. 18(1)(a), or because the expense is personal pursuant to s. 18(1)(h). There have been dramatic and fundamental changes in both the labour market and the family structure over the past 40 years. A majority of women, even those with very young children, are now in the labour force. The interpretation of a law may change over time in order to coincide with an altered and ever-changing societal context. Furthermore, the respect of *Charter* values must be at the forefront of statutory interpretation. Statutes are deemed to be remedial and are thus to be given a fair, large and liberal interpretation. In the past, the scope of deductible business disbursements has been expanded constantly, and has been held to include a wide array of expenditures. Any legitimate expense incurred in relation to a business may be deducted as a business expense. The traditional interpretation of "business expense" was shaped to reflect the experience of businessmen and the ways in which they engaged in business. The present world of business is increasingly populated by both men and women, however, and the meaning of "business expense" must account for the experiences of all participants in the field. Child care is vital to women's ability to earn an income. It made good business sense for the appellant to hire child care. This expense was incurred "for the pur-

nécessité du recours aux valeurs de la *Charte canadienne des droits et libertés* à des fins d'interprétation.

Il n'y a pas eu violation du par. 15(1) de la *Charte* en l'espèce. Puisque l'art. 63 crée un code complet à l'égard des frais de garde d'enfants, l'argument fondé sur la *Charte* doit être axé sur cet article. L'appelante n'a pas démontré que l'art. 63 constituait une violation du par. 15(1) de la *Charte*, puisqu'elle n'a pas prouvé que cet article établit une distinction fondée sur la caractéristique personnelle que constitue le sexe. Bien qu'il soit évident que les femmes assument une part disproportionnée de la garde des enfants dans la société, il n'a pas été établi que les femmes paient une part disproportionnée des frais de garde d'enfants. Bien que l'appelante ait fort bien établi comment la question de la garde des enfants a, du point de vue de l'emploi, un effet négatif sur les femmes, la preuve que les femmes paient les coûts sociaux ne suffit pas à établir que ce sont elles qui paient les frais de garde d'enfants.

Le juge L'Heureux-Dubé (dissidente): La détermination du bénéfice en vertu du par. 9(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* se rattache à la question de savoir si une dépense constitue une véritable dépense d'entreprise devant être incluse dans le calcul du gain net. Dans le calcul du bénéfice net, la question cruciale est de savoir si une déduction est interdite parce que la dépense n'a pas été engagée en vue de tirer un revenu comme l'exige l'al. 18(1)a), ou parce que la dépense est de nature personnelle conformément à l'al. 18(1)h). Il s'est produit au cours des 40 dernières années des changements importants et fondamentaux au sein du marché du travail et de la structure de la famille. Une majorité de femmes, même celles avec de très jeunes enfants, font partie de la population active. L'interprétation d'une loi peut changer au fil des ans pour s'adapter à l'évolution constante de la société. En outre, le respect des valeurs de la *Charte* doit jouer un rôle de premier plan dans l'interprétation des lois. Les textes de loi sont censés être réparateurs et doivent ainsi s'interpréter de façon juste, large et libérale. Dans le passé, on a constamment élargi la gamme des dépenses d'entreprise déductibles et il a été décidé qu'elles comprenaient un vaste éventail de dépenses. Toute dépense légitime encourue pour les fins d'une entreprise peut être déduite à titre de dépense d'entreprise. L'interprétation traditionnelle de «dépense d'entreprise» a été formulée en fonction de la situation des hommes d'affaires et de la façon dont ils font affaires. Le monde actuel des affaires est de plus en plus peuplé d'hommes et de femmes, et l'interprétation de l'expression «dépense d'entreprise» doit tenir compte de la situation de tous les participants dans ce domaine. Le soin des enfants est un élément essentiel de la capacité

pose of gaining or producing income” and is therefore not precluded by the wording of s. 18(1)(a) from deduction under s. 9(1).

Child care expenses should not be disallowed as a business expense under s. 18(1)(h) as being personal in nature. While for most men the responsibility of children does not impact on the number of hours they work or affect their ability to work, a woman's ability even to participate in the work force may be completely contingent on her ability to acquire child care. Many business deductions have been permitted in the past even though these expenditures have a personal element. The real costs incurred by businesswomen with children are no less real, no less worthy of consideration and no less incurred in order to gain or produce income from business. Finally, while there is a personal component to child raising, this “choice” is one from which all of society benefits, even though much of the burden remains on the shoulders of women.

Section 63 of the Act does not preclude the deduction of child care expenses as a business expense. Section 63 provides general relief to parents, but nothing in its wording implies that deductions available under s. 9(1) are abolished or restricted in this respect. In providing that none of the deductions permitted by ss. 60 to 63 are applicable to a particular source of income, s. 4(2) clearly provides for some deductions which may legitimately fall under two sections of the Act. At the very least, s. 63 is ambiguous in its effect on s. 9(1), and under the general rules of statutory interpretation, ambiguities are to be resolved in favour of the taxpayer. In the absence of precise and clear wording in the Act with regard to the effect of s. 63 on s. 9(1), general child care expenses which might be deductible under s. 63 may coexist with child care expenses deductible as a business expense. To conclude that s. 63 intends to limit the opportunity for a businesswoman to deduct child care expenses is antithetical to the whole purpose of the legislation, which was aimed at helping working women and their families bear the high cost of child care. The concern that employed persons and business people will not be treated in the same manner is a fact which stems from the rationale of the Act itself: business deductions generally are restricted to those in business and are not

des femmes de gagner un revenu. L'appelante a été «logique sur le plan commercial» en engageant une gardienne d'enfants. Ces dépenses ont été engagées «en vue de tirer un revenu [...] ou de faire produire un revenu» et, par conséquent, leur déduction en vertu du par. 9(1) n'est pas interdite par l'al. 18(1)a tel que rédigé.

Les frais de garde d'enfants ne devraient pas être refusés à titre de dépense d'entreprise en vertu de l'al. 18(1)h parce qu'ils constituent des frais de nature personnelle. Bien que la responsabilité du soin des enfants n'ait aucune incidence sur le nombre d'heures de travail de la plupart des hommes, ni d'ailleurs sur leur capacité de travailler, la capacité même d'une femme d'entrer sur le marché du travail peut dépendre entièrement de sa capacité d'obtenir des services de garde. De nombreuses déductions d'entreprise ont été autorisées dans le passé même si les dépenses possèdent un élément personnel. Les coûts réels engagés par les femmes d'affaires ayant des enfants sont tout aussi réels, tout aussi dignes d'être pris en considération et tout aussi encourus pour tirer un revenu de l'entreprise ou faire produire un revenu à l'entreprise. Enfin, bien que l'éducation des enfants présente un élément personnel, ce «choix» bénéficie à l'ensemble de la société et, pourtant, ce sont les femmes qui assument la majeure partie des responsabilités à ce chapitre.

L'article 63 de la Loi n'empêche pas la déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. L'article 63 offre un avantage général aux parents, mais son libellé n'a pas pour effet d'abolir ou de restreindre les déductions possibles en vertu du par. 9(1). En établissant qu'aucune des déductions autorisées par les art. 60 à 63 n'est applicable à une source déterminée de revenus, le par. 4(2) dispose clairement que certaines déductions pourront légitimement exister en vertu de deux dispositions de la Loi. L'article 63 est, à tout le moins, ambigu quant à son incidence sur le par. 9(1), et en vertu des règles générales d'interprétation des lois, toute ambiguïté doit jouer en faveur du contribuable. En l'absence de termes précis et clairs dans la Loi quant à l'effet de l'art. 63 sur le par. 9(1), des frais généraux de garde d'enfants susceptibles d'être déductibles en vertu de l'art. 63 peuvent coexister avec des frais de garde d'enfants déductibles à titre de dépense d'entreprise. Conclure que l'art. 63 vise à limiter la possibilité pour une femme d'affaires de déduire ses frais de garde d'enfants va à l'encontre de l'objet même de la loi, qui est d'aider les femmes sur le marché du travail et leur famille à assumer les coûts élevés de la garde des enfants. La préoccupation que les employés et les gens d'affaires ne seront pas traités de la même façon est un

available to an employed person. The fact that the government has provided that a deduction for child care expenses be available to all parents, including employed persons, who ordinarily enjoy very few deductions, indicates governmental recognition that child care is a legitimate expense of working parents, in particular mothers. Further, since the Act either permits the deduction of child care expenses as a business expense or is ambiguous, that ambiguity must be examined through the prism of the values enshrined in the *Charter*, in particular ss. 15 and 28, which encompass and embrace the importance and significance of equality between the sexes. To disallow child care as a business expense clearly has a differential impact on women. Consideration of the *Charter* values when interpreting the Act thus strengthens the conclusion that the appellant should be able to deduct her child care expenses as a business expense.

An interpretation which prevents the appellant from deducting her child care expenses as a business expense results in an infringement of her right to equality pursuant to s. 15 of the *Charter*. The appellant has proved that she incurred an actual and calculable cost for child care and that this cost is disproportionately borne by women.

Per McLachlin J. (dissenting): L'Heureux-Dubé J.'s interpretation of ss. 9, 18 and 63 of the *Income Tax Act* and s. 15 of the *Charter* and her conclusion that the appellant's child care expenses are deductible as business expenses were agreed with.

Cases Cited

By Iacobucci J.

Considered: *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1970] Ex. C.R. 274; **referred to:** *Bowers v. Harding* (1891), 3 Tax Cas. 22; *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143; *Slaight Communications Inc. v. Davidson*, [1989] 1 S.C.R. 1038; *Hills v. Canada (Attorney General)*, [1988] 1 S.C.R. 513; *Ontario Public Service Employees Union v. National Citizens Coalition Inc.* (1987), 60 O.R. (2d) 26; *Royal Trust Co. v. Minister of National Revenue*, 57 D.T.C. 1055; *Daley v. Minister of National Revenue*, [1950] Ex. C.R. 516; *The Queen v. MerBan Capital Corp.*, 89 D.T.C. 5404; *Neonex Inter-*

fait lié au fondement même de la Loi: généralement, seuls les gens d'affaires peuvent se prévaloir des déductions pour dépenses d'entreprise et non les employés. L'établissement par le gouvernement d'une déduction pour les frais de garde d'enfants dont peuvent bénéficier tous les parents, y compris les employés, qui bénéficient habituellement de très peu de déductions, indique bien que le gouvernement reconnaît les frais de garde d'enfants comme une dépense légitime des parents sur le marché du travail, tout particulièrement les mères. Puisque, ou la Loi permet de déduire les frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise, ou la Loi est ambiguë à ce sujet, il faut examiner cette ambiguïté à travers le prisme des valeurs de la *Charte*, plus particulièrement ses art. 15 et 28 qui reconnaissent l'importance de l'égalité entre les sexes. Refuser les frais de garde à titre de dépense d'entreprise a clairement une incidence différente sur les femmes. L'examen des valeurs de la *Charte* aux fins de l'interprétation de la Loi renforce la conclusion que l'appelante devrait pouvoir déduire ses frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise.

Une interprétation qui empêche l'appelante de déduire ses frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise porte atteinte au droit à l'égalité que lui garantit l'art. 15 de la *Charte*. L'appelante a prouvé qu'elle avait engagé des frais réels et calculables pour la garde d'enfants et que ces frais sont assumés d'une façon disproportionnée par les femmes.

Le juge McLachlin (dissidente): L'interprétation que le juge L'Heureux-Dubé donne aux art. 9, 18 et 63 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et à l'art. 15 de la *Charte* et sa conclusion que les frais de garde d'enfants sont déductibles à titre de dépense d'entreprise sont acceptés.

Jurisprudence

Citée par le juge Iacobucci

Arrêt examiné: *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. c. Ministre du Revenu National*, [1970] R.C. de l'É. 274; **arrêts mentionnés:** *Bowers c. Harding* (1891), 3 Tax Cas. 22; *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143; *Slaight Communications Inc. c. Davidson*, [1989] 1 R.C.S. 1038; *Hills c. Canada (Procureur général)*, [1988] 1 R.C.S. 513; *Ontario Public Service Employees Union c. National Citizens Coalition Inc.* (1987), 60 O.R. (2d) 26; *Royal Trust Co. c. Minister of National Revenue*, 57 D.T.C. 1055; *Daley c. Minister of National Revenue*, [1950] R.C. de l'É. 516; *The Queen c. MerBan Capital Corp.*, 89 D.T.C.

national Ltd. v. The Queen, [1978] C.T.C. 485; *Associated Investors of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 Ex. C.R. 96; *Canadian General Electric Co. v. Minister of National Revenue*, [1962] S.C.R. 3; *R. v. Salituro*, [1991] 3 S.C.R. 654; *Imperial Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1947] C.T.C. 353; *Minister of National Revenue v. Dominion Natural Gas Co.*, [1941] S.C.R. 19; *Kellogg Co. of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1942] C.T.C. 51; *Hudson's Bay Co. v. Minister of National Revenue*, [1947] C.T.C. 86; *Premium Iron Ores Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] S.C.R. 685; *Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*, [1988] 2 S.C.R. 175; *Brooks v. Canada Safeway Ltd.*, [1989] 1 S.C.R. 1219; *Impenco Ltd. v. Minister of National Revenue*, 88 D.T.C. 1242; *R. v. Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 S.C.R. 295; *PSAC v. Canada*, [1987] 1 S.C.R. 424; *Tétreault-Gadoury v. Canada (Employment and Immigration Commission)*, [1991] 2 S.C.R. 22; *McKinney v. University of Guelph*, [1990] 3 S.C.R. 229; *Ontario Human Rights Commission v. Simpsons-Sears Ltd.*, [1985] 2 S.C.R. 536; *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296; *R. v. Swain*, [1991] 1 S.C.R. 933; *Janzen v. Platy Enterprises Ltd.*, [1989] 1 S.C.R. 1252; *Schachtschneider v. Minister of National Revenue* (1993), 154 N.R. 321; *R. v. Oakes*, [1986] 1 S.C.R. 103; *Schachter v. Canada*, [1992] 2 S.C.R. 679.

By L'Heureux-Dubé J. (dissenting)

Andrews v. Law Society of British Columbia, [1989] 1 S.C.R. 143; *PSAC v. Canada*, [1987] 1 S.C.R. 424; *Daley v. Minister of National Revenue*, [1950] Ex. C.R. 516; *Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*, [1988] 2 S.C.R. 175; *Premium Iron Ores Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] S.C.R. 685; *Edmonton Journal v. Alberta (Attorney General)*, [1989] 2 S.C.R. 1326; *Murdoch v. Murdoch*, [1975] 1 S.C.R. 423; *Rathwell v. Rathwell*, [1978] 2 S.C.R. 436; *Canada (Attorney General) v. Mossop*, [1993] 1 S.C.R. 554; *Hills v. Canada (Attorney General)*, [1988] 1 S.C.R. 513; *Slaight Communications Inc. v. Davidson*, [1989] 1 S.C.R. 1038; *Canadian National Railway Co. v. Canada (Canadian Human Rights Commission)*, [1987] 1 S.C.R. 1114; *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1970] Ex. C.R. 274; *Impenco Ltd. v. Minister of National Revenue*, 88 D.T.C. 1242; *Kellogg Co. of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1942] C.T.C. 51; *Royal Trust Co. v. Minister of National Revenue*, 57 D.T.C. 1055; *Friedland v. The Queen*, 89 D.T.C. 5341; *Brooks v. Canada Safeway Ltd.*, [1989] 1 S.C.R. 1219; *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *Johns-Manville*

5404; *Neonex International Ltd. c. The Queen*, [1978] C.T.C. 485; *Associated Investors of Canada Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1967] 2 R.C. de l'É. 96; *Canadian General Electric Co. c. Minister of National Revenue*, [1962] R.C.S. 3; *R. c. Salituro*, [1991] 3 R.C.S. 654; *Imperial Oil Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1947] C.T.C. 353; *Minister of National Revenue c. Dominion Natural Gas Co.*, [1941] R.C.S. 19; *Kellogg Co. of Canada Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1942] C.T.C. 51; *Hudson's Bay Co. c. Minister of National Revenue*, [1947] C.T.C. 86; *Premium Iron Ores Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.S. 685; *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du Revenu)*, [1988] 2 R.C.S. 175; *Brooks c. Canada Safeway Ltd.*, [1989] 1 R.C.S. 1219; *Impenco Ltée c. Minister of National Revenue*, 88 D.T.C. 1242; *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 R.C.S. 295; *AFPC c. Canada*, [1987] 1 R.C.S. 424; *Tétreault-Gadoury c. Canada (Commission de l'Emploi et de l'Immigration)*, [1991] 2 R.C.S. 22; *McKinney c. Université de Guelph*, [1990] 3 R.C.S. 229; *Commission ontarienne des droits de la personne c. Simpsons-Sears Ltd.*, [1985] 2 R.C.S. 536; *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296; *R. c. Swain*, [1991] 1 R.C.S. 933; *Janzen c. Platy Enterprises Ltd.*, [1989] 1 R.C.S. 1252; *Schachtschneider c. Minister of National Revenue* (1993), 154 N.R. 321; *R. c. Oakes*, [1986] 1 R.C.S. 103; *Schachter c. Canada*, [1992] 2 R.C.S. 679.

Citée par le juge L'Heureux-Dubé (dissidente)

Andrews c. Law Society of British Columbia, [1989] 1 R.C.S. 143; *AFPC c. Canada*, [1987] 1 R.C.S. 424; *Daley c. Minister of National Revenue*, [1950] R.C. de l'É. 516; *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du Revenu)*, [1988] 2 R.C.S. 175; *Premium Iron Ores Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.S. 685; *Edmonton Journal c. Alberta (Procureur général)*, [1989] 2 R.C.S. 1326; *Murdoch c. Murdoch*, [1975] 1 R.C.S. 423; *Rathwell c. Rathwell*, [1978] 2 R.C.S. 436; *Canada (Procureur général) c. Mossop*, [1993] 1 R.C.S. 554; *Hills c. Canada (Procureur général)*, [1988] 1 R.C.S. 513; *Slaight Communications Inc. c. Davidson*, [1989] 1 R.C.S. 1038; *Compagnie des chemins de fer nationaux du Canada c. Canada (Commission canadienne des droits de la personne)*, [1987] 1 R.C.S. 1114; *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. c. Ministre du Revenu National*, [1970] R.C. de l'É. 274; *Impenco Ltée c. Minister of National Revenue*, 88 D.T.C. 1242; *Kellogg Co. of Canada Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1942] C.T.C. 51; *Royal Trust Co. c. Minister of National Revenue*, 57 D.T.C. 1055; *Friedland c. The Queen*, 89 D.T.C. 5341; *Brooks c. Canada Safeway Ltd.*, [1989] 1 R.C.S. 1219; *Stubart Investments Ltd. c. La*

Canada Inc. v. The Queen, [1985] 2 S.C.R. 46; *Ontario Public Service Employees Union v. National Citizens' Coalition Inc.* (1987), 60 O.R. (2d) 26 (H.C.), aff'd (1990), 74 O.R. (2d) 260 (C.A.); *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296; *R. v. Seaboyer*, [1991] 2 S.C.R. 577.

Reine, [1984] 1 R.C.S. 536; *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46; *Ontario Public Service Employees Union c. National Citizens' Coalition Inc.* (1987), 60 O.R. (2d) 26 (H.C.), conf. par (1990), 74 O.R. (2d) 260 (C.A.); *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296; *R. c. Seaboyer*, [1991] 2 R.C.S. 577.

Statutes and Regulations Cited

Canadian Charter of Rights and Freedoms, ss. 1, 15, 28, 32.

Constitution Act, 1982, s. 52(1).

Criminal Code, R.S.C., 1985, c. C-46, s. 215.

Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 [am. 1970-71-72, c. 63], ss. 2(1), (2), 3, 4, 8(1)(f), (h), (2), (9), 9(1), 14, 18(1)(a), (h), (12), 20(1)(b), 60 to 62, 63, 67, 67.1, 118.1.

Income Tax Act, S.C. 1948, c. 52, s. 12(1)(a).

Income Tax Act (U.K.), 16 & 17 Vict., c. 34, s. 51.

Income Tax Regulations, C.R.C. 1978, c. 945, Schedule II, Class 8(i).

Income War Tax Act, R.S.C. 1927, c. 97, ss. 3, 6(a).

Authors Cited

Abella, Rosalie Silberman. *Report of the Commission on Equality in Employment*. Ottawa: Minister of Supply and Services Canada, 1984.

Arnold, Brian J. "The Deduction for Child Care Expenses in the United States and Canada: A Comparative Analysis" (1973), 12 *West. Ont. L. Rev.* 1.

Arnold, Brian J., and Timothy W. Edgar, eds. *Materials on Canadian Income Tax*, 9th ed. Don Mills, Ont.: Richard De Boo, 1990.

Belcourt, Monica, Ronald J. Burke and Hélène Lee-Gosselin. *The Glass Box: Women Business Owners in Canada*. Ottawa: Canadian Advisory Council on the Status of Women, 1991.

Benson, E. J., Minister of Finance. *Proposals for Tax Reform*. Ottawa: Queen's Printer, 1969.

Blumberg, Grace. "Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers," (1971-1972), 21 *Buff. L. Rev.* 49.

Brockman, Joan. "Social Authority, Legal Discourse, and Women's Voices" (1992), 21 *Man. L.J.* 213.

Lois et r eglements cités

Charte canadienne des droits et libertés, art. 1, 15, 28, 32.

Code criminel, L.R.C. (1985), ch. C-46, art. 215.

Income Tax Act (R.-U.), 16 & 17 Vict., ch. 34, art. 51.

Loi constitutionnelle de 1982, art. 52(1).

Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, S.R.C. 1927, ch. 97, art. 3, 6a).

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1948, ch. 52, art. 12(1)a).

Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148 [mod. 1970-71-72, ch. 63], art. 2(1), (2), 3, 4, 8(1)(f), (h), (2), (9), 9(1), 14, 18(1)a), (h), (12), 20(1)b), 60 à 62, 63, 67, 67.1, 118.1.

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C. 1978, ch. 945, Annexe II, Catégorie 8(i).

Doctrine citée

Abella, Rosalie Silberman. *Rapport de la Commission sur l'égalité en matière d'emploi*. Ottawa: Ministre des Approvisionnement et Services Canada, 1984.

Arnold, Brian J. «The Deduction for Child Care Expenses in the United States and Canada: A Comparative Analysis» (1973), 12 *West. Ont. L. Rev.* 1.

Arnold, Brian J., and Timothy W. Edgar, eds. *Materials on Canadian Income Tax*, 9th ed. Don Mills, Ont.: Richard De Boo, 1990.

Association du Barreau canadien. Groupe de travail sur l'égalité des sexes dans la profession juridique. *Les assises de la réforme:  galit , diversité et responsabilité*. Ottawa: L'Association, 1993.

Belcourt, Monica, Ronald J. Burke et Hélène Lee-Gosselin. *Une cage de verre: Les entrepreneures au Canada*. Ottawa: Conseil consultatif canadien sur la situation de la femme, 1991.

Benson, E. J., ministre des Finances. *Propositions de réforme fiscale*. Ottawa: Imprimeur de la Reine, 1969.

- Brooks, Neil. "The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses". In Brian G. Hansen, Vern Krishna and James A. Rendall, eds., *Essays on Canadian Taxation*. Toronto: Richard De Boo, 1978, 249.
- Canada. House of Commons. Standing Committee on Finance, Trade and Economic Affairs. *Minutes of Proceedings and Evidence*, Issue No. 70, June 23, 1970, p. 70:145.
- Canada. Royal Commission on Taxation. *Report of the Royal Commission on Taxation*, vols. 2 and 3. Ottawa: Queen's Printer, 1966.
- Canada. Statistics Canada. "Who's Looking After the Kids? Child Care Arrangements of Working Mothers", by Susan Crompton. In *Perspectives on Labour and Income*, vol. 3, No. 2. Ottawa, Summer 1991, 68.
- Canada. Status of Women Canada. *Report of the Task Force on Child Care*. Ottawa: Supply and Services Canada, 1986.
- Canadian Bar Association. Task Force on Gender Equality in the Legal Profession. *Touchstones for Change: Equality, Diversity and Accountability*. Ottawa: Canadian Bar Association, 1993.
- Côté, Pierre-André. *The Interpretation of Legislation in Canada*, 2nd ed. Cowansville: Yvon Blais, 1991.
- Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
- Eichler, Margrit. *Nonsexist Research Methods: A Practical Guide*. Boston: Allen & Unwin, 1988.
- Goodison, Don. "Nanny Means Business", *CGA Magazine*, September 1989, p. 15.
- Grant, Isabel, and Lynn Smith. "Gender Representation in the Canadian Judiciary". In *Appointing Judges: Philosophy, Politics and Practice*. Toronto: Ontario Law Reform Commission, 1991, 57.
- Gunderson, Morley, Leon Muszynski and Jennifer Keck. *Women and Labour Market Poverty*. Ottawa: Canadian Advisory Council on the Status of Women, 1990.
- Harris, Edwin C. *Canadian Income Taxation*, 4th ed. Toronto: Butterworths, 1986.
- Hershfield, J. E. "Recent Trends in the Deduction of Expenses in Computing Income". In *Report of Proceedings of the Forty-First Tax Conference Convened by the Canadian Tax Foundation*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1990.
- Holmes, Oliver Wendell. *The Common Law*. Boston: Little, Brown, 1881.
- Ish, Daniel, James A. Rendall and Catherine A. Brown. "Deductions". In B. J. Arnold and T. W. Edgar, eds., Blumberg, Grace. «Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers» (1971-1972), 21 *Buff. L. Rev.* 49.
- Brockman, Joan. «Social Authority, Legal Discourse, and Women's Voices» (1992), 21 *R.D. Man.* 213.
- Brooks, Neil. «The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses». In Brian G. Hansen, Vern Krishna and James A. Rendall, eds., *Essays on Canadian Taxation*. Toronto: Richard De Boo, 1978, 249.
- Canada. Chambre des communes. Comité permanent des finances, du commerce et des questions économiques. *Procès-verbaux et témoignages*, n° 70, 23 juin 1970, p. 70:145.
- Canada. Commission royale d'enquête sur la fiscalité. *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, t. 2 et 3. Ottawa: Imprimeur de la Reine, 1966.
- Canada. Condition féminine Canada. *Rapport du Groupe d'étude sur la garde des enfants*. Ottawa: Approvisionnement et Services Canada, 1986.
- Canada. Statistique Canada. «Qui s'occupe des enfants lorsque la mère travaille à l'extérieur?», par Susan Crompton. Dans *L'Emploi et le revenu en perspective*, vol. 3, n° 2. Ottawa, été 1991, 72.
- Côté, Pierre-André. *Interprétation des lois*, 2^e éd. Cowansville: Yvon Blais, 1990.
- Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
- Eichler, Margrit. *Nonsexist Research Methods: A Practical Guide*. Boston: Allen & Unwin, 1988.
- Goodison, Don. «Nanny Means Business», *CGA Magazine*, September 1989, p. 15.
- Grant, Isabel, and Lynn Smith. «Gender Representation in the Canadian Judiciary». In *Appointing Judges: Philosophy, Politics and Practice*. Toronto: Ontario Law Reform Commission, 1991, 57.
- Gunderson, Morley, Leon Muszynski et Jennifer Keck. *Vivre ou survivre? Les femmes, le travail et la pauvreté*. Ottawa: Conseil consultatif canadien sur la situation de la femme, 1990.
- Harris, Edwin C. *Canadian Income Taxation*, 4th ed. Toronto: Butterworths, 1986.
- Hershfield, J. E. «Recent Trends in the Deduction of Expenses in Computing Income». In *Report of Proceedings of the Forty-First Tax Conference Convened by the Canadian Tax Foundation*. Toronto: Association canadienne des études fiscales, 1990.
- Holmes, Oliver Wendell. *The Common Law*. Boston: Little, Brown, 1881.
- Ish, Daniel, James A. Rendall and Catherine A. Brown. «Deductions». In B. J. Arnold and T. W. Edgar, eds.,

- Materials on Canadian Income Tax*, 9th ed. Don Mills, Ont.: Richard De Boo, 1990, 385.
- Krasa, Eva M. "The Deductibility of Fines, Penalties, Damages, and Contract Termination Payments" (1990), 38 *Can. Tax J.* 1399.
- Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 4th ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.
- Krishna, Vern. "Perspectives on Tax Policy". In Brian G. Hansen, Vern Krishna and James A. Rendall, eds., *Essays on Canadian Taxation*. Toronto: Richard De Boo, 1978, 1.
- Law Society of Upper Canada. *Transitions in the Ontario Legal Profession: A Survey of Lawyers Called to the Bar Between 1975 and 1990*. Toronto: The Society, 1991.
- Lero, Donna S., et al. *Canadian National Child Care Study: Parental Work Patterns and Child Care Needs*. Ottawa: Statistics Canada, 1992.
- MacKinnon, Catharine A. "Reflections on Sex Equality Under Law" (1991), 100 *Yale L.J.* 1281.
- Macklin, Audrey. "Symes v. M.N.R.: Where Sex Meets Class" (1992), 5 *C.J.W.L.* 498.
- Mahoney, Kathleen. "Daycare and Equality in Canada". In *Research Studies of the Commission on Equality in Employment*. Ottawa: Minister of Supply and Services Canada, 1985, 157.
- McCaffery, Edward J. "Taxation and the Family: A Fresh Look at Behavioral Gender Biases in the Code" (1993), 40 *UCLA L. Rev.* 983.
- McIntyre, Michael J. "Evaluating the New Tax Credit for Child Care and Maid Service" (1977), 5 *Tax Notes* 7.
- Smith, Dorothy E. "A Peculiar Eclipsing: Women's Exclusion From Man's Culture" (1978), 1 *Women's Studies Int. Quart.* 281.
- Surrey, Stanley S. *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973.
- Surrey, Stanley S., and Paul R. McDaniel. *Tax Expenditures*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1985.
- Thomas, Richard B. "No to Nanny Expense Deduction" (1991), 39 *Can. Tax J.* 950.
- Wilson, Bertha. "Women, the Family, and the Constitutional Protection of Privacy" (1992), 17 *Queen's L.J.* 5.
- Woodman, Faye. "A Child Care Expenses Deduction, Tax Reform and the Charter: Some Modest Proposals" (1990), 8 *Can. J. Fam. L.* 371.
- Young, Claire F. L. "Case Comment on *Symes v. The Queen*", [1991] *Brit. Tax Rev.* 105.
- Materials on Canadian Income Tax*, 9th ed. Don Mills, Ont.: Richard De Boo, 1990, 385.
- Krasa, Eva M. «The Deductibility of Fines, Penalties, Damages, and Contract Termination Payments» (1990), 38 *Rev. fiscale can.* 1399.
- Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 4th ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1992.
- Krishna, Vern. «Perspectives on Tax Policy». In Brian G. Hansen, Vern Krishna and James A. Rendall, eds., *Essays on Canadian Taxation*. Toronto: Richard De Boo, 1978, 1.
- Law Society of Upper Canada. *Transitions in the Ontario Legal Profession: A Survey of Lawyers Called to the Bar Between 1975 and 1990*. Toronto: The Society, 1991.
- Lero, Donna S., et autres. *Étude nationale canadienne sur la garde des enfants: les régimes de travail des parents et leurs besoins en matière de garde des enfants*. Ottawa: Statistique Canada, 1992.
- MacKinnon, Catharine A. «Reflections on Sex Equality Under Law» (1991), 100 *Yale L.J.* 1281.
- Macklin, Audrey. «Symes v. M.N.R.: Where Sex Meets Class» (1992), 5 *R.F.D.* 498.
- Mahoney, Kathleen. «Daycare and Equality in Canada». In *Research Studies of the Commission on Equality in Employment*. Ottawa: Minister of Supply and Services Canada, 1985, 157.
- McCaffery, Edward J. «Taxation and the Family: A Fresh Look at Behavioral Gender Biases in the Code» (1993), 40 *UCLA L. Rev.* 983.
- McIntyre, Michael J. «Evaluating the New Tax Credit for Child Care and Maid Service» (1977), 5 *Tax Notes* 7.
- Smith, Dorothy E. «A Peculiar Eclipsing: Women's Exclusion From Man's Culture» (1978), 1 *Women's Studies Int. Quart.* 281.
- Surrey, Stanley S. *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1973.
- Surrey, Stanley S., and Paul R. McDaniel. *Tax Expenditures*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1985.
- Thomas, Richard B. «No to Nanny Expense Deduction» (1991), 39 *Rev. fiscale can.* 950.
- Wilson, Bertha. «Women, the Family, and the Constitutional Protection of Privacy» (1992), 17 *Queen's L.J.* 5.
- Woodman, Faye. «A Child Care Expenses Deduction, Tax Reform and the Charter: Some Modest Proposals» (1990), 8 *Rev. Can. D. Fam.* 371.
- Young, Claire F. L. «Case Comment on *Symes v. The Queen*», [1991] *Brit. Tax Rev.* 105.

Young, Claire F. L. "Impact of Feminist Analysis on Tax Law and Policy". In *Feminist Analysis: Challenging Law and Legal Processes*. 1992 Institute of Continuing Legal Education, January 31, 1992. Toronto: Canadian Bar Association — Ontario, 1992. ^a

Young, Claire F. L. «Impact of Feminist Analysis on Tax Law and Policy». In *Feminist Analysis: Challenging Law and Legal Processes*. 1992 Institute of Continuing Legal Education, January 31, 1992. Toronto: Canadian Bar Association — Ontario, 1992.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal, [1991] 3 F.C. 507, [1991] 2 C.T.C. 1, 91 D.T.C. 5397, 7 C.R.R. (2d) 333, 127 N.R. 348, reversing a decision of the Federal Court, Trial Division, [1989] 3 F.C. 59, [1989] 1 C.T.C. 476, 89 D.T.C. 5243, 40 C.R.R. 278, 25 F.T.R. 306, holding that the appellant could deduct child care expenses as business expenses. Appeal dismissed, L'Heureux-Dubé and McLachlin JJ. dissenting. ^b

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale, [1991] 3 C.F. 507, [1991] 2 C.T.C. 1, 91 D.T.C. 5397, 7 C.R.R. (2d) 333, 127 N.R. 348, qui a infirmé une décision de la Section de première instance de la Cour fédérale, [1989] 3 C.F. 59, [1989] 1 C.T.C. 476, 89 D.T.C. 5243, 40 C.R.R. 278, 25 F.T.R. 306, qui avait décidé que l'appelante pouvait déduire ses frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. Pourvoi rejeté, les juges L'Heureux-Dubé et McLachlin sont dissidentes. ^c

Mary Eberts and Wendy M. Matheson, for the appellant. ^d

Mary Eberts et Wendy M. Matheson, pour l'appelante.

John R. Power, Q.C., and *Sandra E. Phillips*, for the respondent.

John R. Power, c.r., et *Sandra E. Phillips*, pour l'intimée.

Monique Rousseau, for the intervener the Attorney General of Quebec. ^e

Monique Rousseau, pour l'intervenant le procureur général du Québec.

Raj Anand, for the intervener the Charter Committee on Poverty Issues. ^f

Raj Anand, pour l'intervenant le Comité de la Charte et des questions de pauvreté.

J. J. Camp, Q.C., and *Melina Buckley*, for the intervener the Canadian Bar Association.

J. J. Camp, c.r., et *Melina Buckley*, pour l'intervenante l'Association du Barreau canadien.

The judgment of Lamer C.J. and La Forest, Sopinka, Gonthier, Cory, Iacobucci and Major JJ. was delivered by ^g

Version française du jugement du juge en chef Lamer et des juges La Forest, Sopinka, Gonthier, Cory, Iacobucci et Major rendu par

IACOBUCCI J. — The basic issue in this appeal is whether child care expenses, on the facts of this case, are deductible as business expenses in the determination of profit under the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended (the "Act"). ^h

LE JUGE IACOBUCCI — Le présent pourvoi vise principalement à déterminer si les frais de garde d'enfants sont en l'espèce déductibles à titre de dépense d'entreprise dans le calcul du bénéfice, en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, et modifications (la «Loi»). ⁱ

I. Facts

I. Les faits

The appellant taxpayer, Elizabeth Symes, is a lawyer and a mother. During the relevant period, she practised law full-time as a partner in a Toronto law firm. During that same period, she ^j

La contribuable appelante, Elizabeth Symes, est avocate et mère de famille. Au cours de la période en cause, elle exerçait sa profession à temps plein à titre d'associée dans un cabinet d'avocats de

was initially the mother of one child (in taxation years 1982, 1983 and 1984), and was later the mother of two children (in taxation year 1985). The appellant is married.

The appellant employed a nanny, Mrs. Simpson (Simpson), during these taxation years. Simpson's only employment function was to care for the appellant's children in the appellant's home. During 1982, 1983 and 1984 respectively, the appellant paid Simpson \$10,075, \$11,200 and \$13,173 to care for her one child. During 1985, the appellant paid Simpson \$13,359 to care for her two children. The appellant deducted from Simpson's wages — and remitted to Revenue Canada — income tax payments, Canada Pension Plan contributions, and Unemployment Insurance premiums as required. The appellant also remitted the pension and unemployment insurance contributions required of employers. Simpson received a T-4 slip from the appellant with respect to each of the taxation years.

In her personal income tax returns for 1982 to 1985, the appellant deducted the wages paid to Simpson as business expenses. In Notices of Assessment received by the appellant in 1983 and 1984, Revenue Canada allowed the deductions. However, in Notices of Reassessment dated December 9, 1985 and November 7, 1986, Revenue Canada disallowed the deductions for all four years. The appellant objected, but the disallowance was confirmed for the stated reason that the expenses were not outlays or expenses incurred for the purpose of gaining or producing income from business. The expenses were characterized as personal or living expenses. In place of the disallowed deductions, Revenue Canada allowed the appellant revised child care deductions of \$1,000 for 1982, \$2,000 for each of 1983 and 1984, and \$4,000 for 1985, pursuant to s. 63 of the *Act*.

After the appellant's objection to, and Revenue Canada's confirmation of, the Notices of Reassessment, the appellant successfully challenged these

Toronto. Elle était mère d'un enfant (pendant les années d'imposition 1982, 1983 et 1984), puis mère de deux enfants (pendant l'année d'imposition 1985). L'appelante est mariée.

^a Au cours desdites années d'imposition, l'appelante avait à son service une gardienne d'enfants, M^{me} Simpson (Simpson). Le travail de Simpson consistait uniquement à s'occuper des enfants de l'appelante à la maison de l'appelante. ^b Au cours des années 1982, 1983 et 1984, l'appelante a respectivement versé à Simpson les sommes de 10 075 \$, de 11 200 \$ et de 13 173 \$ pour la garde de son enfant. ^c En 1985, l'appelante a payé Simpson la somme de 13 359 \$ pour le soin des deux enfants. L'appelante, comme elle était tenue de le faire, a déduit du salaire de Simpson, et remis à Revenu Canada, des paiements au titre de l'im- ^d pôt sur le revenu, des cotisations au Régime de pensions du Canada et des primes d'assurance-chômage. L'appelante a aussi remis les cotisations de pension et d'assurance-chômage exigées des employeurs. Simpson a reçu de l'appelante un ^e feuillet T-4 pour chacune des années d'imposition.

Dans ses déclarations personnelles de revenu pour les années 1982 à 1985, l'appelante a déduit le salaire versé à Simpson à titre de dépense d'entre- ^f prise. Par avis de cotisation reçus par l'appelante en 1983 et 1984, Revenu Canada a accepté les deductions. Toutefois, par avis de nouvelles cotisations en date du 9 décembre 1985 et du 7 ^g novembre 1986, Revenu Canada a rejeté les deductions pour les quatre années. L'appelante s'est opposée, mais le rejet des deductions a été confirmé pour le motif que les dépenses n'étaient pas des débours ou des dépenses faites ou engagées en ^h vue de tirer un revenu d'une entreprise. Les dépenses ont été considérées comme des frais personnels ou des frais de subsistance. Au lieu des deductions refusées, Revenu Canada a autorisé une deduction révisée de 1 000 \$ pour frais de garde d'enfants ⁱ pour l'année 1982, de 2 000 \$ pour les années 1983 et 1984 et de 4 000 \$ pour l'année 1985 conformément à l'art. 63 de la *Loi*.

^j Après l'opposition de l'appelante et la confirmation par Revenu Canada des avis de nouvelles cotisations, l'appelante a eu gain de cause dans la con-

notices in the Federal Court, Trial Division. The Trial Division held that the appellant could deduct the payments to Simpson as business expenses: [1989] 3 F.C. 59, [1989] 1 C.T.C. 476, 89 D.T.C. 5243, 40 C.R.R. 278, 25 F.T.R. 306. The Minister of National Revenue appealed and, in allowing the appeal, the Federal Court of Appeal restored the Notices of Reassessment: [1991] 3 F.C. 507, [1991] 2 C.T.C. 1, 91 D.T.C. 5397, 7 C.R.R. (2d) 333, 127 N.R. 348. This Court granted leave to appeal: [1992] 1 S.C.R. xi.

II. Relevant Constitutional and Statutory Provisions

A. *Constitutional Provisions*

1. *Canadian Charter of Rights and Freedoms*, ss. 1, 15 and 32

1. The *Canadian Charter of Rights and Freedoms* guarantees the rights and freedoms set out in it subject only to such reasonable limits prescribed by law as can be demonstrably justified in a free and democratic society.

15. (1) Every individual is equal before and under the law and has the right to the equal protection and equal benefit of the law without discrimination and, in particular, without discrimination based on race, national or ethnic origin, colour, religion, sex, age or mental or physical disability.

(2) Subsection (1) does not preclude any law, program or activity that has as its object the amelioration of conditions of disadvantaged individuals or groups including those that are disadvantaged because of race, national or ethnic origin, colour, religion, sex, age or mental or physical disability.

32. (1) This Charter applies

(a) to the Parliament and government of Canada in respect of all matters within the authority of Parliament including all matters relating to the Yukon Territory and Northwest Territories; and

(b) to the legislature and government of each province in respect of all matters within the authority of the legislature of each province.

testation de ces avis devant la Section de première instance de la Cour fédérale, qui a statué que l'appelante pouvait déduire les paiements faits à Simpson à titre de dépense d'entreprise: [1989] 3 C.F. 59, [1989] 1 C.T.C. 476, 89 D.T.C. 5243, 40 C.R.R. 278, 25 F.T.R. 306. Le ministre du Revenu national a interjeté appel et, en accueillant l'appel, la Cour d'appel fédérale a rétabli les avis de nouvelle cotisation: [1991] 3 C.F. 507, [1991] 2 C.T.C. 1, 91 D.T.C. 5397, 7 C.R.R. (2d) 333, 127 N.R. 348. Notre Cour a accordé l'autorisation d'appel: [1992] 1 R.C.S. xi.

II. Les dispositions constitutionnelles et législatives pertinentes

A. *Les dispositions constitutionnelles*

1. *Charte canadienne des droits et libertés*, art. 1, 15 et 32

1. La *Charte canadienne des droits et libertés* garantit les droits et libertés qui y sont énoncés. Ils ne peuvent être restreints que par une règle de droit, dans des limites qui soient raisonnables et dont la justification puisse se démontrer dans le cadre d'une société libre et démocratique.

15. (1) La loi ne fait acception de personne et s'applique également à tous, et tous ont droit à la même protection et au même bénéfice de la loi, indépendamment de toute discrimination, notamment des discriminations fondées sur la race, l'origine nationale ou ethnique, la couleur, la religion, le sexe, l'âge ou les déficiences mentales ou physiques.

(2) Le paragraphe (1) n'a pas pour effet d'interdire les lois, programmes ou activités destinés à améliorer la situation d'individus ou de groupes défavorisés, notamment du fait de leur race, de leur origine nationale ou ethnique, de leur couleur, de leur religion, de leur sexe, de leur âge ou de leurs déficiences mentales ou physiques.

32. (1) La présente charte s'applique:

a) au Parlement et au gouvernement du Canada, pour tous les domaines relevant du Parlement, y compris ceux qui concernent le territoire du Yukon et les territoires du Nord-Ouest;

b) à la législature et au gouvernement de chaque province, pour tous les domaines relevant de cette législature.

(2) Notwithstanding subsection (1), section 15 shall not have effect until three years after this section comes into force.

2. *Constitution Act, 1982*, s. 52(1)

52. (1) The Constitution of Canada is the supreme law of Canada, and any law that is inconsistent with the provisions of the Constitution is, to the extent of the inconsistency, of no force or effect.

B. *Statutory Provisions*

Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, as amended and applicable in taxation years 1983 to 1985. ss. 4, 9(1), 18(1), 63 and 67

4. (1) For the purposes of this Act,

(a) a taxpayer's income . . . for a taxation year from an office, employment, business, property or other source . . . is the taxpayer's income . . . computed in accordance with this Act on the assumption that he had during the taxation year no income . . . except from that source . . . and was allowed no deductions in computing his income for the taxation year except such deductions as may reasonably be regarded as wholly applicable to that source . . . and except such part of any other deductions as may reasonably be regarded as applicable thereto . . .

(2) Subject to subsection (3), in applying subsection (1) for the purposes of this Part, no deductions permitted by sections 60 to 63 are applicable either wholly or in part to a particular source . . .

(4) Unless a contrary intention is evident, no provision of this Part shall be read or construed to require the inclusion or to permit the deduction, in computing the income of the taxpayer for a taxation year or his income or loss for a taxation year from a particular source or from sources in a particular place, of any amount to the extent that that amount has been included or deducted, as the case may be, in computing such income or loss under, in accordance with or by virtue of any other provision of this Part.

(2) Par dérogation au paragraphe (1), l'article 15 n'a d'effet que trois ans après l'entrée en vigueur du présent article.

a 2. *Loi constitutionnelle de 1982*, par. 52(1)

52. (1) La Constitution du Canada est la loi suprême du Canada; elle rend inopérantes les dispositions incompatibles de toute autre règle de droit.

b B. *Les dispositions législatives*

Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148, modifiée et applicable aux années d'imposition 1983 à 1985, art. 4, 9(1), 18(1), 63 et 67

4. (1) Aux fins de la présente loi,

a) le revenu [. . .] d'un contribuable pour une année d'imposition, provenant d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise, de biens ou d'une autre source [. . .] signifie le revenu [. . .] du contribuable, calculée conformément à la présente loi, en supposant que ce contribuable n'a eu, durant l'année d'imposition, aucun revenu [. . .] sauf ce qui provenait de cette source [. . .] et qu'il n'avait droit à aucune déduction lors du calcul de son revenu pour l'année d'imposition à l'exception des déductions qui peuvent raisonnablement être considérées comme entièrement applicables à cette source [. . .] et à l'exception de la partie de toutes autres déductions qui peut raisonnablement être considérée comme applicable à cette source . . .

g (2) Sous réserve du paragraphe (3), pour l'application du paragraphe (1) aux fins de la présente Partie, aucune des déductions autorisées par les articles 60 à 63 n'est applicable, en totalité ou en partie, à une source déterminée . . .

h (4) Sauf intention contraire évidente, aucune des dispositions de la présente Partie ne doit s'interpréter comme exigeant l'inclusion ou permettant la déduction, lors du calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition ou du revenu ou de la perte de ce contribuable pour une année d'imposition, provenant d'une source déterminée ou de sources situées dans un endroit déterminé, de toute somme dans la mesure où celle-ci a été, selon le cas, incluse ou déduite lors du calcul de ce revenu ou de cette perte en conformité ou en vertu de toute autre disposition de la présente Partie.

9. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is his profit therefrom for the year.

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;

(h) personal or living expenses of the taxpayer except travelling expenses (including the entire amount expended for meals and lodging) incurred by the taxpayer while away from home in the course of carrying on his business;

63. (1) Subject to subsection (2), in computing the income of a taxpayer for a taxation year the aggregate of all amounts each of which is an amount paid in the year as or on account of child care expenses in respect of an eligible child of the taxpayer for the year may be deducted

(b) by the taxpayer or a supporting person of the child for the year . . .

to the extent that

(c) the amount is not included in computing the amount deductible under this subsection by an individual (other than the taxpayer), and

(d) the amount is not an amount (other than an amount that is included in computing a taxpayer's income and that is not deductible in computing his taxable income) in respect of which any taxpayer is or was entitled to a reimbursement or any other form of assistance,

and the payment of which is proven by filing with the Minister one or more receipts each of which was issued by the payee and contains, where the payee is an individual, that individual's Social Insurance Number; but not exceeding the amount, if any, by which

(e) the least of

(i) \$8,000,

(ii) the product obtained when \$2,000 is multiplied by the number of eligible children of the taxpayer

9. (1) Sous réserve des dispositions de la présente Partie, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

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;

h) le montant des frais personnels ou frais de subsistance du contribuable, sauf les frais de déplacement (y compris la somme intégrale dépensée pour les repas et le logement) engagés par le contribuable alors qu'il était absent de chez lui, dans le cadre de l'exploitation de son entreprise;

63. (1) Sous réserve du paragraphe (2), il peut être déduit dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition le total des montants dont chacun représente un montant payé dans l'année à titre ou au titre de frais de garde d'enfants pour un enfant admissible du contribuable pour l'année.

b) par le contribuable ou la personne assumant les frais d'entretien de l'enfant pour l'année. . .

dans la mesure où le montant

c) n'est pas inclus par un autre particulier dans le calcul du montant déductible en vertu du présent paragraphe,

d) n'est pas un montant (sauf un montant qui est inclus dans le calcul du revenu d'un particulier et qui n'est pas déductible dans le calcul de son revenu imposable) à l'égard duquel un particulier a droit, ou avait droit, à un remboursement ou à une autre forme d'aide,

et dont le paiement est établi en produisant auprès du Ministre un ou plusieurs reçus délivrés par le bénéficiaire du paiement et portant, lorsque celui-ci est un particulier, le numéro d'assurance sociale de ce particulier; le total ne doit pas être supérieur à l'excédent éventuel

e) du moins élevé des montants suivants:

(i) \$8,000,

(ii) le produit de \$2,000 par le nombre d'enfants admissibles du contribuable pour l'année pour les-

for the year in respect of whom the child care expenses were incurred, and

(iii) 2/3 of the taxpayer's earned income for the year

exceeds

(f) the aggregate of all amounts each of which is an amount deducted, in respect of the eligible children of the taxpayer that are referred to in subparagraph (e)(ii), under this subsection for the year by an individual (other than the taxpayer) to whom subsection (2) is applicable for the year.

(3) In this section,

(a) "child care expense" means an expense incurred for the purpose of providing in Canada, for any eligible child of a taxpayer, child care services including baby sitting services, day nursery services or lodging at a boarding school or camp if the services were provided

(i) to enable the taxpayer, or the supporting person of the child for the year, who resided with the child at the time the expense was incurred,

(A) to perform the duties of an office or employment,

(B) to carry on a business either alone or as a partner actively engaged in the business,

(b) "earned income" of a taxpayer means the aggregate of

(i) all salaries, wages and other remuneration, including gratuities, received by him in respect of, in the course of, or by virtue of offices and employments, and all amounts included in computing his income by virtue of sections 6 and 7,

(ii) amounts included in computing his income by virtue of paragraph 56(1)(m), (n) or (o), and

(iii) his incomes from all businesses carried on either alone or as a partner actively engaged in the business.

(c) "eligible child" of a taxpayer for a taxation year means

(i) a child of the taxpayer or of his spouse, or

quels les frais de garde d'enfants ont été supportés, ou

(iii) 2/3 du revenu gagné par le contribuable pour l'année

a
sur

f) le total des montants dont chacun représente un montant déduit, à l'égard des enfants admissibles du contribuable visés au sous-alinéa e)(ii), en vertu du présent paragraphe pour l'année par un particulier (autre que le contribuable) à qui le paragraphe (2) s'applique pour l'année.

c
(3) Dans le présent article

a) «frais de garde d'enfants» signifie tous frais engagés dans le but de faire assurer au Canada la garde de tout enfant admissible du contribuable, en le confiant à des services de garde d'enfants, notamment à une gardienne d'enfants, à une garderie ou en le plaçant dans un pensionnat ou dans une colonie de vacances, si les services étaient assurés

(i) pour permettre au contribuable, ou à la personne assumant les frais d'entretien de l'enfant pour l'année, qui résidait avec l'enfant au moment où les frais ont été engagés,

(A) de remplir les fonctions d'une charge ou d'un emploi,

(B) d'exploiter une entreprise, soit seul, soit comme associé participant activement à l'exploitation de l'entreprise,

g
b) «revenu gagné» d'un contribuable signifie le total

(i) des traitements, salaires et autre rémunération, y compris les gratifications, reçus par lui dans le cadre de charges ou d'emplois, et de toutes les sommes incluses dans le calcul de son revenu en vertu des articles 6 et 7,

(ii) des sommes incluses dans le calcul de son revenu, en vertu de l'alinéa 56(1)m), n) ou o), et

(iii) des revenus qu'il tire de toutes les entreprises qu'il exploite soit seul, soit comme associé participant activement à l'exploitation de l'entreprise;

c) «enfant admissible» d'un contribuable pour une année d'imposition désigne

(i) l'enfant du contribuable ou de son conjoint, ou

(ii) a child in respect of whom the taxpayer deducted an amount under section 109 for the year,

if, at any time during the year, the child was under 14 years of age or was over 13 years of age and dependent on the taxpayer by reason of mental or physical infirmity; and

(d) “supporting person” of an eligible child of a taxpayer for a taxation year means

(i) a parent of the child,

(ii) the taxpayer’s spouse, or

(iii) an individual who deducted an amount under section 109 for the year in respect of the child,

if the parent, spouse or individual, as the case may be, resided with the taxpayer at any time during the year and at any time within 60 days after the end of the year.

67. In computing income, no deduction shall be made in respect of an outlay or expense in respect of which any amount is otherwise deductible under this Act, except to the extent that the outlay or expense was reasonable in the circumstances.

III. Judgments Below

A. *Federal Court, Trial Division*, [1989] 3 F.C. 59 (Cullen J.)

1. Child Care as a Business Expense

Dealing first with issues of statutory interpretation, Cullen J. noted that “[t]he determination of profit and the question of whether an expenditure is a proper business expense to be included in the calculation of profit are questions of law” (p. 66). Based upon his review of case law, he then held that, in determining what constitutes a legitimate business expense, the proper approach is to “ascertain whether the expense or disbursement was consistent with ordinary principles of commercial trading or well accepted principles of business practice” (pp. 66-67). For Cullen J. (at p. 67), a

(ii) un enfant à l’égard duquel le contribuable a déduit un montant pour l’année en vertu de l’article 109,

si, à une date quelconque de l’année, l’enfant était âgé de moins de 14 ans ou était âgé de plus de 13 ans et était, en raison d’une infirmité physique ou mentale, à la charge du contribuable; et

d) «personne assumant les frais d’entretien» d’un enfant admissible d’un contribuable pour une année d’imposition désigne

(i) un parent de l’enfant,

(ii) le conjoint du contribuable, ou

(iii) un particulier qui a déduit un montant à l’égard de l’enfant pour l’année en vertu de l’article 109,

si le parent, le conjoint ou le particulier, selon le cas, a résidé avec le contribuable à une date quelconque au cours de l’année et à une date quelconque dans les 60 jours de la fin de l’année.

67. Lors du calcul du revenu, aucune déduction ne doit être faite relativement à un débours ou à une dépense à l’égard de laquelle une somme est déductible par ailleurs en vertu de la présente loi, sauf dans la mesure où ce débours ou cette dépense était raisonnable eu égard aux circonstances.

III. Les instances inférieures

A. *La Section de première instance de la Cour fédérale*, [1989] 3 C.F. 59 (le juge Cullen)

1. Les frais de garde d’enfants à titre de dépense d’entreprise

Abordant tout d’abord les questions d’interprétation des lois, le juge Cullen précise que «[l]a détermination du bénéfice et la question de savoir si une dépense est une véritable dépense d’entreprise qui doit être incluse dans le calcul du bénéfice sont des questions de droit» (p. 66). Après avoir examiné la jurisprudence, il affirme que l’approche appropriée à adopter pour déterminer ce que constitue une dépense d’entreprise légitime «consiste à se demander si la dépense ou le débours était conforme aux principes ordinaires des affaires commerciales ou aux principes bien reconnus de la pratique courante des affaires» (pp. 66 et 67). Le juge Cullen estime qu’il faut

“business test” was to be applied in order to determine the legal meaning of “profit”.

In addition to satisfying a business test, Cullen J. noted that a business expense must be made or incurred for the purpose of gaining or producing income from the business in order to satisfy s. 18(1)(a) of the *Act*. He reviewed several cases which have interpreted this requirement, before suggesting (at p. 71) that courts have given a “progressive interpretation” to s. 18(1)(a). For Cullen J., the concept of a business expense has been “adapted to reflect the changing ways of doing business” (p. 71).

In a similar vein, Cullen J. discussed an argument of the respondent founded upon the concept of a business or revenue-producing “circle”. According to this concept, only expenses incurred within a revenue-producing circle are deductible; expenses incurred in order to approach a revenue-producing circle are not. The respondent characterized the payments to Simpson “as an expense which enabled the plaintiff to go out and practise her profession but was not incurred in the practice of her profession” (p. 70, emphasis in original). Cullen J. rejected this argument and the concept itself, since the concept “would seem to suggest that the business or revenue-producing circle has a fixed content” (p. 70).

Cullen J. proceeded to examine the child care expenses in light of his analysis of the profit concept. He noted that several cases had been cited by the respondent in which child care expenses were held to be personal in nature. Cullen J. dismissed the relevance of these, however, stating that they were all ultimately founded upon *Bowers v. Harding* (1891), 3 Tax Cas. 22 (Q.B.), a case which “came from another age, from another system dealing with a tax question that related to employment rather than profits from a business” (p. 72). He also considered the expert evidence of Dr. Patricia Armstrong (Armstrong), which described an influx of women of child-bearing age into business and the workplace during the late 1970s and into the 1980s.

appliquer un «critère des affaires» (p. 67) pour déterminer le sens juridique du terme «bénéfice».

Outre le critère des affaires auquel il faut satisfaire, le juge Cullen fait remarquer qu’une dépense d’entreprise doit être faite ou engagée en vue de tirer un revenu de l’entreprise ou de faire produire un revenu à l’entreprise conformément à l’al. 18(1)a) de la *Loi*. Il examine ensuite plusieurs décisions portant sur l’interprétation de cette exigence avant d’affirmer que les tribunaux ont donné «une interprétation [...] progressiste» (p. 71) de l’al. 18(1)a). Pour le juge Cullen, le concept de «bénéfice» a été «adapté[...]» pour refléter la pratique changeante des affaires» (p. 71).

Dans un même ordre d’idée, le juge Cullen examine un argument de l’intimée fondé sur le concept du «cercle» des affaires ou de la production de revenu. D’après ce concept, seules les dépenses faites à l’intérieur du cercle de la production de revenus sont déductibles. L’intimée qualifie le paiement du salaire à Simpson «de dépense qui permettait à la demanderesse de sortir et d’exercer sa profession, mais qui n’a pas été faite dans l’exercice de sa profession» (p. 70, souligné dans l’original). Le juge Cullen rejette cet argument ainsi que le concept en question puisque le concept proposé «semblerait laisser entendre que le cercle des affaires et de la production de revenu a un contenu fixe» (p. 70).

Le juge Cullen examine ensuite les frais de garde d’enfants en fonction de son analyse du concept des bénéfiques. L’intimée avait cité plusieurs décisions dans lesquelles les frais de garde d’enfants avaient été considérés comme des frais personnels. Le juge Cullen rejette la pertinence de ces décisions parce qu’elles sont toutes fondées sur l’arrêt *Bowers c. Harding* (1891), 3 Tax Cas. 22 (Q.B.), affaire qui «provenait d’un autre âge, d’un autre système portant sur une question fiscale qui était reliée à l’emploi plutôt qu’aux bénéfiques tirés d’une entreprise» (p. 72). Il examine également le témoignage d’expert de M^{me} Patricia Armstrong (Armstrong), décrivant l’afflux de femmes en âge d’avoir des enfants dans les affaires et en milieu de travail, à la fin des années 1970 et au début des années 1980.

In the result, Cullen J. was satisfied that the taxpayer had used good business and commercial judgment in dedicating part of her resources from the practice of law to the provision of child care. He stated (at p. 73):

This decision was acceptable according to business principles which include the development of intellectual capital, the improvement of productivity, the provision of services to clients and making available the resource which she sells, namely her time.

Further, Armstrong's evidence supports the notion that the availability of child care increases productivity by enhancing the peace of mind of employees. Enhancing productivity is something that is totally in keeping with well established business practices. Moreover, Armstrong's evidence indicates that the absence of child care is a barrier to women's participation in the economy, in terms of paid work and income-generating work and therefore lowering the barrier by arriving at a satisfactory means of dealing with the costs of child care, would make good business sense.

Having thus found that the nanny expenses satisfied ss. 9 and 18(1)(a), Cullen J. examined whether s. 18(1)(h) prohibited their deduction as personal or living expenses. On this question, he stated that, on the facts of the case, "a distinction has been made between child care which allows one to participate in the economy and generate income and child care which allows one to go out on social occasions" (p. 74). According to Cullen J., only the latter are discretionary personal living expenses. Cullen J. distinguished the appellant's child care expenses from other expenses which might be characterized as personal or living expenses, principally because of the appellant's legal obligation to care for her children.

For these reasons, as a matter of statutory interpretation, and based upon the facts of the case, Cullen J. concluded that the nanny expenses qualified as business expenses deductible in the computation of a taxpayer's profit. It is noteworthy that in so doing, Cullen J. stated the following (at p. 75): "With respect to section 63 of the Act, I would like to note at this point in my reasons that

En définitive, le juge Cullen conclut que la contribuable a fait preuve de bon sens commercial en décidant de consacrer une partie de ses ressources tirées de la pratique du droit au soin de ses enfants, affirmant à la p. 73:

Cette décision est acceptable selon les principes commerciaux qui incluent le développement du capital intellectuel, l'amélioration de la productivité, la fourniture des services aux clients et la disponibilité de la ressource qu'elle vend, c'est-à-dire son temps.

De plus, le témoignage d'Armstrong étaye l'idée que la disponibilité du soin des enfants augmente la productivité en ce sens qu'elle accroît la tranquillité d'esprit des employés. Augmenter la productivité est quelque chose qui correspond parfaitement à la pratique bien établie des affaires. Son témoignage fait voir en outre que l'absence de soin des enfants est un obstacle à la participation des femmes à l'économie, pour ce qui est du travail rémunéré et du travail générateur de revenus, et que, en conséquence, lever l'obstacle en arrivant à un moyen satisfaisant de faire face au coût du soin des enfants serait logique sur le plan commercial.

Après avoir conclu que les dépenses relatives à la gardienne d'enfants satisfont à l'art. 9 et à l'al. 18(1)a), le juge Cullen examine si l'al. 18(1)h) interdit de les déduire à titre de frais personnels ou de frais de subsistance. Sur cette question, il dit que, compte tenu des faits de l'espèce, «une distinction s'impose entre le soin des enfants qui permet de participer à l'économie et de générer un revenu et le soin des enfants qui permet une vie mondaine» (p. 74). À son avis, seules ces dernières dépenses sont des frais de subsistance personnels et facultatifs. Le juge Cullen fait une distinction entre les frais de garde d'enfants et d'autres dépenses qui peuvent être qualifiées de frais personnels ou de frais de subsistance, en raison principalement de l'obligation légale pour l'appelante de s'occuper de ses enfants.

Pour ces motifs, compte tenu des principes d'interprétation des lois et des faits particuliers de l'espèce, le juge Cullen conclut que les dépenses relatives à la gardienne des enfants avaient le caractère d'une dépense d'entreprise déductible dans le calcul du bénéfice du contribuable. Il importe de signaler à cet égard les propos du juge Cullen (à la p. 75): «Pour ce qui est de l'article 63 de la Loi,

the defendant has admitted that if the nanny expense is a proper business expense pursuant to sections 3, 9 and 18 of the Act, then section 63 cannot prevent it from being allowed as such". Finally, Cullen J. quickly indicated that there was no question as to the reasonableness of the sums expended within the meaning of s. 67 of the Act.

2. Section 15(1) of the Charter

Despite his conclusions on the interpretive issue, Cullen J. considered the taxpayer's *Charter* argument in the alternative. He recognized that, since s. 15(1) did not come into effect until April 17, 1985, and since that section does not operate retrospectively, the taxpayer could not make a *Charter* claim respecting child care expenses incurred prior to the section's coming into force.

Cullen J. quoted extensively from the decision of this Court in *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143, and relied heavily upon principles stated therein, in discussing s. 15. First, he noted that since he was considering an Act of Parliament, s. 15 was applicable. Second, he looked for unequal treatment and discrimination. Although his analysis is undoubtedly intended to consider these latter two concepts with respect to the Act itself, I note that Cullen J. focused upon Revenue Canada's treatment of the taxpayer.

On the question of unequal treatment, Cullen J. first looked for and found a distinction (at p. 80): "by refusing the plaintiff her deduction, the MNR is treating her differently from other taxpayers with expenses that are considered necessary to generate business income". On the question of discrimination, Cullen J. characterized the Act as facially neutral, but held that there was an adverse impact upon the taxpayer, in so far as she was compelled to pay more taxes and take on extra paper work by virtue of the unequal treatment. Viewed another way, he held that the taxpayer was

j'aimerais souligner à ce point dans mes motifs que la défenderesse a reconnu que si la dépense liée à l'engagement d'une bonne d'enfants est une dépense d'entreprise appropriée en vertu des articles 3, 9 et 18 de la Loi, alors l'article 63 ne saurait l'empêcher d'être accueillie comme telle.» Enfin, le juge indique brièvement qu'il ne fait pas de doute que les sommes versées étaient raisonnables au sens de l'art. 67 de la Loi.

2. Le paragraphe 15(1) de la Charte

Malgré ses conclusions sur la question d'interprétation, le juge Cullen examine ensuite l'argument subsidiaire de la contribuable fondé sur la *Charte*. Il reconnaît que, puisque le par. 15(1) n'est entré en vigueur que le 17 avril 1985 et n'a pas d'effet rétroactif, la contribuable ne peut invoquer la *Charte* relativement aux frais de garde d'enfants engagés avant l'entrée en vigueur de cette disposition.

Le juge Cullen cite de nombreux passages de l'arrêt de notre Cour *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143, s'attachant surtout aux principes qui y sont énoncés dans le cadre de l'examen de l'art. 15. Premièrement, il dit que l'art. 15 s'applique puisque c'est une loi du Parlement qui est en cause. Deuxièmement, il examine s'il y a application inégale de la loi et discrimination. Bien que le juge Cullen ait sans aucun doute eu l'intention d'examiner ces deux derniers concepts relativement à la Loi elle-même, je remarque que le juge Cullen met l'accent sur le traitement accordé à la contribuable par Revenu Canada.

Sur la question du traitement inégal, le juge Cullen cherche et trouve tout d'abord une distinction (à la p. 80): «En refusant à la demanderesse sa déduction, le MRN lui réserve un traitement différent de celui destiné aux autres contribuables pour ce qui est des dépenses qui sont considérées comme nécessaires à la production d'un revenu d'entreprise». En ce qui concerne la discrimination, le juge Cullen dit que les dispositions de la Loi sont neutres d'après leur formulation, mais qu'elles ont eu une incidence négative sur la contribuable car, en raison du traitement inégal, elle

“denied the benefit of a tax deduction” (p. 82). Cullen J. tied the discrimination to the “personal characteristics of sex and family or parental status” (p. 84).

était obligée de payer des impôts plus élevés et de s’occuper des «paperasseries». Autrement dit, il conclut que l’«on refuse [à la contribuable] l’avantage d’une déduction fiscale» (p. 82). Le juge Cullen rattache la discrimination aux «caractéristiques personnelles que sont le sexe et l’état familial ou parental» (p. 84).

In this fashion, Cullen J. found that to deny the deduction of child care expenses as part of the profit determination would be to violate s. 15(1) of the *Charter*. Turning to s. 1, he found that no pressing and substantial objective for non-deductibility had been offered. Accordingly, he did not deal with a proportionality test *per se*.

Le juge Cullen conclut ainsi que le refus de la déduction pour frais de garde d’enfants dans le cadre de la détermination du bénéfice violerait le par. 15(1) de la *Charte*. Examinant ensuite l’article premier, il dit que l’on n’a présenté aucun objectif réel et urgent pour justifier le refus de la déduction. En conséquence, il ne traite pas du critère de la proportionnalité en soi.

Since Cullen J. found that there was no evidence indicating that Parliament had made a legislative choice against full deductibility of child care expenses, he indicated (at p. 87) that courts are left to determine, in accordance with the *Charter*, “whether the concepts of profit and business expenses” permit deductibility. Upon this basis, he concluded that ss. 9 and 18(1)(a) permit the deduction of child care expenses as business expenses. This conclusion was an interpretive one said to be “consistent with the requirements of the Charter”, and which involved no questions of “deleting”, ‘amending’ or ‘reading in’” (p. 87).

Ayant conclu que l’on n’a pas établi que le Parlement a fait un choix législatif interdisant la pleine déductibilité des dépenses liées aux frais de garde d’enfants, le juge Cullen indique qu’on laisse aux tribunaux le soin de décider, en conformité avec la *Charte*, «si les concepts de bénéfice et de dépenses d’entreprise permettent une telle déduction» (p. 87). Pour ce motif, il conclut que l’art. 9 et l’al. 18(1)a) autorisent la déduction des frais de garde d’enfants à titre de dépense d’entreprise. Cette conclusion constitue une interprétation dite «conforme aux exigences de la Charte», sans qu’il soit besoin de faire une «suppression», une «modification» ou de «faire dire à un texte quelque chose qu’il ne dit pas» (p. 87).

In the result, Cullen J. held that the taxpayer was allowed to deduct the payments made to Simpson as a business expense for taxation years 1982, 1983, 1984, and 1985. This conclusion rested solely upon his approach to statutory interpretation. With respect to his alternative conclusion involving *Charter* analysis, Cullen J. held that these payments were deductible for 1985 and subsequent taxation years.

En définitive, le juge Cullen conclut que la contribuable avait le droit de déduire les paiements versés à Simpson à titre de dépense d’entreprise pour les années d’imposition 1982, 1983, 1984 et 1985. Cette conclusion repose seulement sur son application des principes d’interprétation des lois. En ce qui concerne sa conclusion subsidiaire fondée sur l’analyse de la *Charte*, le juge Cullen statue que ces paiements étaient déductibles pour l’année d’imposition 1985 et les années d’imposition ultérieures.

B. *Federal Court of Appeal*, [1991] 3 F.C. 507 (Décary J.A., Pratte and MacGuigan J.J.A. concurring)

After reviewing the facts of the case, Décary J.A. established a context for the decision of the Federal Court of Appeal. He discussed the fiscal history of child care expenses, and particularly s. 63 of the *Act*, citing a royal commission report and a government white paper. With reference to Hansard, he sought to describe government policy on child care expenses. Finally, he noted various reports and background papers dealing with child care responses which had been cited to the court.

1. Child Care as a Business Expense

As a first point of analysis, Décary J.A. discussed s. 18(1)(a) of the *Act*. With respect to the argument that the taxpayer's child care expenses were made in the ordinary course of business or as part of the income earning process, he characterized her legal obligation to care for her children as an obligation independent of her business. For him, the child care obligation is imposed upon both parents, and is, in any event, a "natural obligation" (p. 522).

It is not obvious whether Décary J.A. accepted or rejected the taxpayer's arguments with respect to the proper tests to be applied under ss. 9(1) and 18(1)(a) of the *Act*. It is clear, however, that he professed to agree with the taxpayer and the trial judge to the effect that judicial interpretation "must be sufficiently flexible and sensitive to adapt to changing circumstances" (p. 523). Equally, he stated that "concepts should be extended by the courts in order to take into account the presence of women in the business world" (p. 523). But then he summarized his overall disagreement with the taxpayer and the court below with respect to the proper interpretation of the *Act*. He stated (at p. 523) that:

B. *La Cour d'appel fédérale*, [1991] 3 C.F. 507 (le juge Décary avec l'appui des juges Pratte et MacGuigan)

^a Après avoir examiné les faits, le juge Décary établit le contexte de la décision de la Cour d'appel fédérale. Il examine tout d'abord l'historique fiscal des frais de garde d'enfants, plus particulièrement l'art. 63 de la *Loi*, citant un rapport de commission royale d'enquête et un livre blanc gouvernemental. À partir du compte rendu officiel des débats de la Chambre, il cherche à décrire la politique gouvernementale en matière de frais de garde d'enfants. ^c Enfin, il mentionne divers rapports et documents d'étude traitant de garde des enfants qui ont été cités devant la cour.

^d 1. Les frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise

^e Dans son analyse, le juge Décary examine tout d'abord l'al. 18(1)a) de la *Loi*. En ce qui concerne la prétention que les frais de garde d'enfants de la contribuable ont été engagés dans le cours ordinaire des affaires ou pendant le processus de gain, il qualifie l'obligation légale de garde des enfants ^f d'obligation indépendante de l'entreprise. À son avis, l'obligation de garde d'enfants est imposée également aux deux parents et constitue par ailleurs «une obligation naturelle» (p. 522).

^g On ne sait pas exactement si le juge Décary accepte ou rejette les prétentions de la contribuable relativement aux critères qu'il convient d'appliquer en vertu du par. 9(1) et de l'al. 18(1)a) de la *Loi*. Toutefois, il se dit d'accord avec la contribuable et le juge de première instance, que l'interprétation jurisprudentielle «doit être assez souple et perméable pour s'adapter aux changements de circonstances» (p. 523). Il précise aussi que «des concepts devront être élargis par les tribunaux de manière à tenir compte de la présence des femmes dans le milieu des affaires» (p. 523). Mais il résume ensuite son désaccord avec la contribuable et le tribunal de première instance relativement à la bonne interprétation de la *Loi*. Il dit (à la p. 523) que:

... the concept of a business expense has been developed exclusively in relation to the commercial needs of the business, without any regard to the particular needs of those in charge of the business, and I have difficulty in seeing how a change in the particular needs of these persons could justify modifying an interpretation which has nothing to do with these needs. Having said that, I consider that the case at bar does not require a conclusion on this point for the simple reason that Parliament has itself already amended the *Income Tax Act* to provide for the specific situation relied on by the respondent.

In support of this conclusion, Décary J.A. examined the language of s. 63. His examination caused him to conclude that s. 63 was clearly intended by Parliament to apply to "a parent carrying on a business and income earned by the parent from the operation of a business" (p. 525). For this reason, he located child care expenses solely with s. 63 of the *Act*, excluding such expenses from the concept of "business expenses" implicit within s. 18(1)(a). He did not otherwise examine the meaning of "profit" in s. 9 of the *Act*.

2. Section 15 (1) of the Charter

Décary J.A. began his *Charter* analysis by summarizing the taxpayer's basic *Charter* argument. He noted that a s. 15(1) violation was alleged, not with respect to the actual language of the *Act*, but with respect to any interpretation of the *Act's* language which could prevent child care expenses from being deducted as business expenses. He then suggested that the taxpayer supported her argument by reference to the decisions of this Court in *Slaight Communications Inc. v. Davidson*, [1989] 1 S.C.R. 1038, and *Hills v. Canada (Attorney General)*, [1988] 1 S.C.R. 513. Since Décary J.A. quoted from these decisions in a manner which suggests that he was considering the extent to which *Charter* values should infuse ordinary statutory interpretation, it is somewhat unclear to me whether some of his subsequent comments are intended to relate to this kind of statutory interpretation, or to *Charter* analysis *per se*.

In either event, Décary J.A. went on to make general statements with respect to the propriety of challenging what can be loosely called "socioeco-

... le concept de dépense d'entreprise a été développé exclusivement en fonction des besoins d'affaires de l'entreprise, en faisant abstraction des besoins particuliers des personnes qui dirigent cette entreprise, et je vois difficilement en quoi un changement dans les besoins particuliers de ces personnes justifierait qu'on modifiât une interprétation qui n'a rien à voir avec ces besoins. Quoi qu'il en soit, je n'ai pas vraiment à trancher cette question, pour la simple raison que le Parlement, de lui-même, a déjà modifié la *Loi de l'impôt sur le revenu* de manière à tenir compte de la situation précise qu'invoque l'intimée.

À l'appui de cette conclusion, le juge Décary examine le libellé de l'art. 63. Cet examen l'amène à conclure que l'art. 63, adopté par le Parlement, vise clairement le «parent qui exploite une entreprise et le revenu tiré par le parent de l'exploitation d'une entreprise» (p. 525). C'est pour ce motif qu'il rattache les frais de garde d'enfants seulement à l'art. 63 de la *Loi*, excluant ces dépenses du concept de «dépense d'entreprise» implicite dans le contexte de l'al. 18(1)a). Il n'examine pas par ailleurs le sens de «bénéfice» à l'art. 9 de la *Loi*.

2. Le paragraphe 15(1) de la Charte

Le juge Décary commence son analyse fondée sur la *Charte* en résumant le principal argument de la contribuable. Il fait observer que la violation alléguée du par. 15(1) ne concerne pas le texte même de la *Loi*, mais plutôt toute interprétation du texte de la *Loi* qui empêcherait de déduire les frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. Il dit ensuite que la contribuable cite à l'appui de son argument les arrêts de notre Cour *Slaight Communications Inc. c. Davidson*, [1989] 1 R.C.S. 1038, et *Hills c. Canada (Procureur général)*, [1988] 1 R.C.S. 513. Puisque le juge Décary cite des passages de ces arrêts d'une manière qui laisse entendre qu'il examine dans quelle mesure les valeurs de la *Charte* devraient pénétrer l'interprétation ordinaire des lois, il n'est pas tout à fait clair si certains de ses commentaires subséquents se rapportent à ce type d'interprétation des lois ou à l'analyse fondée sur la *Charte*.

Quoi qu'il en soit, le juge Décary fait ensuite des observations générales relativement au bien-fondé d'une contestation, fondée sur la *Charte*, de

conomic legislation” with the *Charter*. After quoting from several decisions, he cited *Ontario Public Service Employees Union v. National Citizens Coalition Inc.* (1987), 60 O.R. (2d) 26 (H.C.), and in apparent reliance upon language used in that case, stated that “[a]t bottom, the approach put forward by the respondent risks trivializing the Charter” (p. 528). To accept the taxpayer’s arguments would, according to him, “be to fall into the trap of overshooting against which the Supreme Court of Canada has constantly warned the courts” (p. 529). Décary J.A. recoiled from the idea that the taxpayer could use s. 15 of the *Charter* to obtain a positive guarantee of equality, one which would compel “legislatures to adopt measures enabling . . . her to work” (p. 530).

Departing from this foundation, Décary J.A. characterized s. 63 as a statutory benefit adopted by Parliament “in the enlightened exercise of its discretion” (p. 530). He then came to the following conclusion, which is clearly a conclusion relating to *Charter* analysis *per se*, rather than to the use of *Charter* values as an aid to statutory interpretation (at pp. 531-32):

By adopting section 63 and deciding to create a new type of personal deduction for parents applying to child care expenses, Parliament made a political, social and economic choice. On the evidence presented, that choice favours women more than men, and the respondent has no complaint about this. I do not see how a provision which favours all women could directly or indirectly infringe the right of women to equality, and I am not prepared to concede that professional women make up a disadvantaged group against whom a form of discrimination recognized by section 15 has been perpetrated by the adopting of section 63, or would be perpetrated by this Court’s refusal to interpret paragraph 18(1)(a) so as to give a self-employed mother an additional deduction for a business expense; and even if there were discrimination within the meaning of section 15, I consider in light of the ample evidence of justification submitted to the Court that it is not the function of this Court to substitute its choice for the one made by Parliament, with

ce que l’on peut généralement appeler les «lois socio-économiques». Après avoir cité des passages de plusieurs arrêts, il cite l’arrêt *Ontario Public Service Employees Union c. National Citizens Coalition Inc.* (1987), 60 O.R. (2d) 26 (H.C.) et, s’appuyant apparemment sur le texte de cet arrêt, précise: «L’approche proposée par l’intimée risque au fond de banaliser la Charte» (p. 528). À son avis, retenir les prétentions de la contribuable serait «tomber dans le piège de l’«overshooting» («aller au-delà de l’objet véritable du droit ou de la liberté en question») contre lequel la Cour suprême du Canada n’a cessé de mettre les tribunaux en garde» (p. 529). Le juge Décary recule devant l’idée que le contribuable pourrait se prévaloir des dispositions de l’art. 15 de la *Charte* pour obtenir une garantie positive d’égalité, garantie qui exigerait «des législatures qu’elles adoptent les mesures nécessaires pour lui permettre de travailler» (p. 530).

S’éloignant de ce raisonnement, le juge Décary qualifie l’art. 63 d’avantage législatif adopté par le Parlement «dans l’exercice éclairé de sa discrétion» (p. 530). Il arrive ensuite à la conclusion suivante, laquelle se rattache clairement à une analyse fondée sur la *Charte*, plutôt qu’à l’utilisation des valeurs de la *Charte* dans l’interprétation des lois (aux pp. 531 et 532):

Le Parlement, en adoptant l’article 63 et en décidant de créer un nouveau type de déduction personnelle destiné aux parents et visant les frais de garde d’enfants, a fait un choix politique, social et économique. Ce choix favorise, selon la preuve faite, davantage les femmes que les hommes, ce dont ne s’est pas plainte l’intimée. Je ne vois pas comment une disposition qui favorise toutes les femmes pourrait porter directement ou indirectement atteinte au droit des femmes à l’égalité, et je ne suis pas prêt à reconnaître que les femmes professionnelles forment un groupe défavorisé à l’égard duquel une forme de discrimination reconnue par l’article 15 a été exercée par l’adoption de l’article 63 ou serait exercée par le refus de cette Cour d’interpréter l’alinéa 18(1)a) de manière à accorder à une mère travaillant à son propre compte une déduction additionnelle pour dépense d’entreprise. Et si tant est qu’il y avait discrimination au sens de l’article 15, je suis d’avis, à la lumière de la preuve abondante de justification qui nous a été soumise, qu’il n’appartient pas à cette Cour de substituer son choix à celui qu’a fait le

full knowledge of the options proposed and in keeping with an overall policy of assisting the family.

Parlement en toute connaissance des options proposées et dans le contexte d'une politique globale d'aide à la famille.

The court allowed the appeal, restored the Notices of Assessment, and ordered the appellant to pay the respondent's costs at trial and on appeal.

^a La Cour d'appel fédérale a accueilli l'appel, rétabli les avis de nouvelle cotisation et ordonné à l'appelante de payer les dépens en première instance et en appel.

^b

IV. Issues

IV. Les questions en litige

On July 14, 1992, the Chief Justice stated the following constitutional questions:

^c Le 14 juillet 1992, le Juge en chef a formulé les questions constitutionnelles suivantes:

1. If ss. 9, 18 and 63 of the *Income Tax Act* are not open to an interpretation other than that full child care expenses of the appellant are not deductible as business expenses, does any part, or do any or all of these sections, infringe or deny rights guaranteed by s. 15 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?

^d

1. Si les art. 9, 18 et 63 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne se prêtent pas à une interprétation autre que celle selon laquelle il est impossible pour l'appelante de déduire tous ses frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise, l'un ou l'autre ou l'ensemble de ces articles, en tout ou en partie, portent-ils atteinte aux droits garantis par l'art. 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés*?

^e

2. To the extent that the above sections of the *Income Tax Act* infringe or deny the rights and freedoms guaranteed by s. 15 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*, are these sections justified by s. 1 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* and therefore not inconsistent with the *Constitution Act, 1982*?

^f

2. Dans la mesure où les articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* mentionnés ci-dessus portent atteinte aux droits et libertés garantis par l'art. 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés*, sont-ils justifiés par l'article premier de la *Charte canadienne des droits et libertés* et, par conséquent, conformes à la *Loi constitutionnelle de 1982*?

In responding to these constitutional questions, I will structure my discussion with reference to the following principal issues:

^g

Pour répondre à ces questions constitutionnelles, je structurerai mon analyse en fonction des trois grandes questions suivantes:

1. Are child care expenses deductible as part of the determination of profit under s. 9(1) of the *Act*?

^h

1. Les frais de garde d'enfants sont-ils déductibles dans le calcul d'un bénéfice en vertu du par. 9(1) de la *Loi*?

2. If child care expenses are not deductible as part of the determination of profit under s. 9(1) of the *Act*, has there been a violation of s. 15(1) of the *Charter*?

ⁱ

2. Si les frais de garde d'enfants ne sont pas déductibles dans le calcul d'un bénéfice en vertu du par. 9(1) de la *Loi*, y a-t-il eu violation du par. 15(1) de la *Charte*?

3. If there has been a violation of s. 15(1) of the *Charter*, is it justified under s. 1?

^j

3. S'il y a eu violation du par. 15(1) de la *Charte*, cette violation se justifie-t-elle en vertu de l'article premier?

V. Analysis

1. *Are child care expenses deductible as part of the determination of profit under s. 9(1) of the Act?*

There are two aspects to this question: (a) Are child care expenses deductible under principles of income tax law applicable to business deductions? (b) If child care expenses are not otherwise deductible using such principles, are they deductible employing the values of the *Charter* as an interpretive aid? For the following reasons, I am of the opinion that both of these questions must be answered in the negative.

- (a) Are child care expenses deductible under principles of income tax law applicable to business deductions?

My analysis of income tax law principles applicable to business deductions will proceed in the following way. Immediately below, I will describe the statutory framework which supports business expense deductibility. Then, I will examine deductibility issues *per se* under four headings. Under the first, I will discuss the interrelationship of ss. 9(1), 18(1)(a) and 18(1)(h) of the *Act*, in order to clarify the proper analytical approach in this case. Under the second, I will comment upon the historical classification of child care expenses as personal expenses, in order to define the relevance of s. 18(1)(h) of the *Act*. Under the third, I will examine s. 18(1)(a) of the *Act* in a search for indicia of business expenses which can be compared to the facts of this case. Finally, under the fourth, I will consider the relevance of the child care expense deduction in s. 63 of the *Act*.

At the outset, however, it is helpful to describe briefly the statutory framework in which the subsequent analysis will take place. Canadian residents pay tax pursuant to the basic charging provision, s. 2(1) of the *Act*. Therein, the taxability of residents is established and made referable to the concept of "taxable income". As set out in

V. Analyse

1. *Les frais de garde d'enfants sont-ils déductibles dans le calcul d'un bénéfice en vertu du par. 9(1) de la Loi?*

Cette question présente deux volets: a) Les frais de garde d'enfants sont-ils déductibles en vertu des principes de droit fiscal applicables aux déductions des dépenses d'entreprise? b) Si les frais de garde d'enfants ne sont pas déductibles selon ces principes, le sont-ils par le recours aux valeurs de la *Charte* dans l'interprétation? Pour les motifs qui suivent, je suis d'avis qu'il faut répondre par la négative à ces deux questions.

- a) Les frais de garde d'enfants sont-ils déductibles en vertu des principes de droit fiscal applicables aux déductions des dépenses d'entreprise?

Voici comment je procéderai à l'analyse des principes de droit fiscal applicables aux déductions des dépenses d'entreprise. Je commencerai tout d'abord par décrire le contexte législatif de la déductibilité des dépenses d'entreprise. J'examinerai ensuite, en quatre temps, les questions de déductibilité. Premièrement, j'analyserai la corrélation entre le par. 9(1), l'al. 18(1)a) et l'al. 18(1)h) de la *Loi* afin d'établir clairement la méthode d'analyse qui convient en l'espèce. Deuxièmement, je traiterai de la classification historique des frais de garde d'enfants dans les frais personnels en vue d'établir la pertinence de l'al. 18(1)h) de la *Loi*. Troisièmement, j'examinerai l'al. 18(1)a) de la *Loi* pour déterminer s'il renferme des indices relatifs aux dépenses d'entreprise pouvant se rapprocher des faits en l'espèce. Enfin, j'examinerai la pertinence de la déduction des frais de garde d'enfants visée à l'art. 63 de la *Loi*.

Il est tout d'abord utile de décrire brièvement le contexte législatif de mon analyse. Toute personne résidant au Canada paie des impôts conformément à la disposition fondamentale en cette matière, le par. 2(1) de la *Loi* qui établit l'assujettissement à l'impôt pour les résidents et le rattache au concept du «revenu imposable». Selon le par. 2(2), le cal-

s. 2(2), calculation of a taxpayer's "taxable income" first involves determining the taxpayer's "income for the year". That concept, in turn, requires recourse to s. 3 of the *Act*, where, in part, it is established that to determine a taxpayer's income for a taxation year requires first that one compute the taxpayer's income from each of several sources. As set out in s. 3(a), one such source is "income . . . from . . . business".

As a self-employed lawyer, it is the business income source of taxation which concerns the appellant. In essence, she argues that the *Act* is capable of comprehending a business expense deduction for child care as part of its ordinary determination of business income. This argument, therefore, mandates a discussion of how the *Income Tax Act* ordinarily determines what constitutes business income.

(i) *Business Income: The Interrelationship of ss. 9(1), 18(1)(a) and 18(1)(h)*

Leaving aside for the moment the potential impact of s. 63, three provisions of the *Act* which deal with business income determination are relevant in this case, and the language of each is worthy of note. First, by virtue of s. 9(1), a taxpayer's income from business is stated to be the taxpayer's "profit therefrom for the year", "profit" being nowhere defined in the *Act*. Second, s. 18(1)(a) provides that in computing business income, no deduction shall be made for an expense "except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income". Finally, in s. 18(1)(h), a prohibition against deducting "personal or living expenses" is established. The proper approach to these three provisions is the initial point to be examined.

At one time, it was not clearly understood whether the authority for deducting business expenses was located within what is now s. 9(1) or within what is now s. 18(1)(a). In a series of decisions culminating in *Royal Trust Co. v. Minister of National Revenue*, 57 D.T.C. 1055 (Ex. Ct.), however, Thorson P. recognized that the deduction of business expenses is a necessary part of the s. 9(1)

cul du revenu imposable d'un contribuable implique tout d'abord la détermination de son «revenu pour l'année». Cette notion exige à son tour le recours à l'art. 3 de la *Loi* qui exige notamment pour le calcul du revenu du contribuable pour une année d'imposition, le calcul du revenu du contribuable en provenance de chacune de diverses sources. Selon l'al. 3a), une source de revenu est le «revenu tiré de chaque [...] entreprise».

Comme elle est avocate indépendante, c'est la source du revenu d'entreprise pour fins d'impôt qui touche l'appelante. Elle soutient essentiellement que la *Loi* peut englober une déduction de dépenses d'entreprise pour garde d'enfants dans le calcul ordinaire du revenu d'entreprise. Cet argument exige donc qu'on examine comment la *Loi* définit ordinairement le revenu d'entreprise.

(i) *Revenu d'entreprise: La corrélation entre le par. 9(1), l'al. 18(1)a) et l'al. 18(1)h)*

Si l'on oublie pour le moment l'incidence possible de l'art. 63, trois dispositions de la *Loi* sont pertinentes aux fins du calcul du revenu d'entreprise, et il est bon d'en signaler le libellé. Premièrement, en vertu du par. 9(1), le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise est le «bénéfice qu'il en tire pour cette année»; le terme «bénéfice» n'est défini nulle part dans la *Loi*. Deuxièmement, l'al. 18(1)a) prévoit que, dans le calcul du revenu d'une entreprise, n'est pas déductible 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». Enfin, l'al. 18(1)h) interdit de déduire «le montant des frais personnels ou frais de subsistance». Le premier point à examiner est la bonne méthode d'analyse de ces trois dispositions.

À une certaine époque, il n'était pas clair si le fondement de la déduction des dépenses d'entreprise se trouvait dans la disposition qui est maintenant le par. 9(1) ou dans celle qui est l'al. 18(1)a) actuel. Toutefois, dans une série d'arrêts ayant abouti à l'arrêt *Royal Trust Co. c. Minister of National Revenue*, 57 D.T.C. 1055 (C. de l'É.), le président Thorson a reconnu que la déduction des

“profit” calculation. In *Daley v. Minister of National Revenue*, [1950] Ex. C.R. 516, Thorson P. commented upon s. 3 (the forerunner to s. 9) and s. 6(a) (the forerunner to s. 18(1)(a)) of the *Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97, in the following terms (at p. 521):

The correct view, in my opinion, is that the deductibility of the disbursements and expenses that may properly be deducted “in computing the amount of the profits or gains to be assessed” is inherent in the concept of “annual net profit or gain” in the definition of taxable income contained in section 3. The deductibility from the receipts of a taxation year of the appropriate disbursements or expenses stems, therefore, from section 3 of the Act, if it stems from any section, and not at all, even inferentially, from paragraph (a) of section 6.

In other words, the “profit” concept in s. 9(1) is inherently a net concept which presupposes business expense deductions. It is now generally accepted that it is s. 9(1) which authorizes the deduction of business expenses; the provisions of s. 18(1) are limiting provisions only. See *The Queen v. MerBan Capital Corp.*, 89 D.T.C. 5404 (F.C.A.).

To so describe ss. 9(1) and 18(1)(a) does not, however, clarify the proper approach in this case. While ss. 18(1)(a) and (h) may first appear logically to limit — within the structure of the Act — deductions which have already satisfied s. 9(1), this structure can make less logical sense than one might suppose. This is because it is generally not clear what kinds of expenses would be deductible under s. 9(1), yet prohibited by ss. 18(1)(a) or (h).

Under s. 9(1), deductibility is ordinarily considered as it was by Thorson P. in *Royal Trust*, *supra* (at p. 1059):

... the first approach to the question whether a particular disbursement or expense was deductible for income tax purpose was to ascertain whether its deduction was consistent with ordinary principles of commercial trad-

dépenses d’entreprise constitue une partie nécessaire du calcul du «bénéfice» en vertu du par. 9(1). Dans l’arrêt *Daley c. Minister of National Revenue*, [1950] R.C. de l’É. 516, le président Thorson disait ce qui suit au sujet de l’art. 3 (qui est à l’origine de l’art. 9) et de l’al. 6a) (qui est à l’origine de l’al. 18(1)a)) de la *Loi de l’impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, ch. 97 (à la p. 521):

[TRADUCTION] À mon avis, il est exact de dire que la déductibilité des débours et dépenses qui peuvent à juste titre être déduits «dans le calcul du montant des bénéfices ou gains à imposer» se rattache au concept de «bénéfice ou gain net annuel» dans la définition du revenu imposable figurant à l’article 3. La déductibilité de débours ou dépenses des recettes d’une année d’imposition découle donc de l’article 3 de la Loi et ne résulte pas du tout, même par déduction, de l’alinéa 6a).

En d’autres termes, le concept de «bénéfice» au par. 9(1) est en soi un résultat net qui présuppose des déductions de dépenses d’entreprise. Il est maintenant généralement reconnu que c’est le par. 9(1) qui autorise la déduction des dépenses d’entreprise; le par. 18(1) est limitatif seulement. Voir l’arrêt *The Queen c. MerBan Capital Corp.*, 89 D.T.C. 5404 (C.A.F.).

Décrire ainsi le par. 9(1) et l’al. 18(1)a) ne permet toutefois pas de clarifier la méthode d’analyse qu’il convient d’utiliser en l’espèce. S’il semble que, selon l’économie de la Loi, les al. 18(1)a) et (h) peuvent logiquement paraître limiter des déductions déjà autorisées par le par. 9(1), cette organisation peut être moins logique qu’on le supposerait. La raison en est que l’on ne sait généralement pas quels types de dépenses pourraient être déductibles en vertu du par. 9(1), mais interdites par les al. 18(1)a) ou (h).

En vertu du par. 9(1), la déductibilité est habituellement considérée de la façon dont elle l’avait été par le président Thorson dans *Royal Trust*, précité (à la p. 1059):

[TRADUCTION] ... pour savoir si un débours ou une dépense était déductible aux fins d’impôt la première étape était de déterminer si la déduction était conforme aux principes ordinaires des affaires commerciales ou

ing or well accepted principles of business... practice... [Emphasis added.]

Thus, in a deductibility analysis, one's first recourse is to s. 9(1), a section which embodies, as the trial judge suggested, a form of "business test" for taxable profit.

This is a test which has been variously phrased. As the trial judge rightly noted, the determination of profit under s. 9(1) is a question of law: *Neonex International Ltd. v. The Queen*, [1978] C.T.C. 485 (F.C.A.). Perhaps for this reason, and as *Neonex* itself impliedly suggests, courts have been reluctant to posit a s. 9(1) test based upon "generally accepted accounting principles" (G.A.A.P.): see also "Business Income and Taxable Income" (1953 Conference Report: Canadian Tax Foundation) cited in B. J. Arnold and T. W. Edgar, eds., *Materials on Canadian Income Tax* (9th ed. 1990), at p. 336. Any reference to G.A.A.P. connotes a degree of control by professional accountants which is inconsistent with a legal test for "profit" under s. 9(1). Further, whereas an accountant questioning the propriety of a deduction may be motivated by a desire to present an appropriately conservative picture of current profitability, the *Act* is motivated by a different purpose: the raising of public revenues. For these reasons, it is more appropriate in considering the s. 9(1) business test to speak of "well accepted principles of business (or accounting) practice" or "well accepted principles of commercial trading".

Adopting this approach to deductibility, it becomes immediately apparent that the well accepted principles of business practice encompassed by s. 9(1) would generally operate to prohibit the deduction of expenses which lack an income earning purpose, or which are personal expenses, just as much as ss. 18(1)(a) and (h) operate expressly to prohibit such deductions. For this reason, there is an artificiality apparent in the suggestion that one can first examine s. 9(1) in order to determine whether a deduction is authorized,

aux principes bien reconnus de la pratique courante des affaires... [Je souligne.]

En conséquence, dans l'analyse des déductions, il faut commencer par le par. 9(1), disposition qui englobe, comme l'a précisé le juge de première instance, un «critère des affaires» aux fins du calcul du bénéfice imposable.

C'est un critère qui a été formulé de bien des façons. Comme le juge de première instance l'a bien fait ressortir, la détermination du bénéfice en vertu du par. 9(1) est une question de droit: *Neonex International Ltd. c. The Queen*, [1978] C.T.C. 485 (C.A.F.). C'est peut-être pour ce motif (comme le laisse entendre implicitement *Neonex*) que les tribunaux ont hésité à énoncer, relativement au par. 9(1), un critère fondé «sur les principes comptables généralement reconnus» (P.C.G.R.): voir aussi «Business Income and Taxable Income» (1953 Conference Report: Association canadienne d'études fiscales) cité dans B. J. Arnold et T. W. Edgar, dir., *Materials on Canadian Income Tax* (9^e éd. 1990), à la p. 336. Toute mention des P.C.G.R. comporte l'idée d'un degré de contrôle exercé par des comptables professionnels, ce qui est incompatible avec un critère juridique du «bénéfice» en vertu du par. 9(1). Alors qu'un comptable s'interrogeant sur l'opportunité d'une déduction peut être motivé par le désir de présenter un tableau plutôt conservateur du niveau des profits courants, la *Loi* vise une fin différente: la perception de revenus publics. Pour ces motifs, dans l'examen du par. 9(1), il convient davantage de parler de «principes bien reconnus de la pratique courante des affaires (ou comptable)» ou de «principes bien reconnus des affaires commerciales».

Si l'on adopte cette conception de la déductibilité, on se rend immédiatement compte que les principes bien reconnus de la pratique courante des affaires visés au par. 9(1) auraient généralement pour effet d'interdire la déduction de dépenses qui n'ont pas pour objet de gagner un revenu ou qui sont des dépenses personnelles, de la même façon que les al. 18(1)a) et h) visent expressément à interdire de telles déductions. Pour ce motif, il est artificiel de dire qu'il faut tout d'abord examiner le par. 9(1) pour déterminer si une déduction est

and can then turn to s. 18(1) where another analysis can be undertaken: N. Brooks, "The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses" in B. G. Hansen, V. Krishna and J. A. Rendall, eds., *Essays on Canadian Taxation* (1978), 249, at pp. 253-54; V. Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (4th ed. 1992), at p. 365, footnote 44, and at p. 367.

Although ss. 18(1)(a) and (h) may, therefore, simply be analytically repetitive or confirmatory of prohibitions already embodied in s. 9(1), they may serve to reinforce the point already made, namely, that the s. 9(1) test is a legal test rather than an accountancy test. At the same time, they conveniently summarize what might otherwise be abstract principles of commercial practice. As noted by D. Ish, J. A. Rendall and C. A. Brown ("Deductions" in *Materials on Canadian Income Tax*, *supra*, at pp. 387-88):

... the frequency with which paragraph 18(1)(a) appears in the cases confirms that it is useful, if not necessary, for the Minister to have specific statements which can be relied upon. ... Arguably, paragraph 18(1)(h) is just a refinement of paragraph 18(1)(a); indeed, one might suppose that the taxpayer's personal or living expenses would not be deducted according to standard practices of accounting for business profits, the test erected by subsection 9(1). The process we are describing is one in which the focus is progressively narrowed. Although a personal or living expense prohibited by paragraph 18(1)(h) arguably would also be prohibited by paragraph 18(1)(a) ... the Minister may nevertheless find it very useful to concentrate attention on the specific characterization of a disputed expense as being of a personal consumption nature.

There is no doubt that, in some cases, s. 9(1) will operate in isolation to scrutinize deductions according to well accepted principles of business practice. In this respect, I refer to cases, also noted by the trial judge, in which the real issue was whether a particular method of accounting could be used to escape tax liability: e.g. *Associated*

autorisée, et que l'on peut ensuite se fonder sur le par. 18(1) pour procéder à une autre analyse: N. Brooks, «The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses» dans B. G. Hansen, V. Krishna et J. A. Rendall, dir., *Essays on Canadian Taxation* (1978), 249, aux pp. 253 et 254; V. Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (4^e éd. 1992), à la p. 365, renvoi 44, et à la p. 367.

En conséquence, bien que les al. 18(1)a) et h) puissent, sur le plan analytique, simplement reprendre ou confirmer les interdictions déjà comprises dans le par. 9(1), ils peuvent servir à renforcer le point déjà mentionné, savoir que le critère visé au par. 9(1) est un critère juridique plutôt qu'un critère comptable. En outre, ces alinéas résumement d'une façon utile ce qui pourrait par ailleurs constituer des principes abstraits de la pratique commerciale. Comme l'ont indiqué D. Ish, J. A. Rendall et C. A. Brown («Deductions» dans *Materials on Canadian Income Tax*, *op. cit.*, aux pp. 387 et 388):

[TRADUCTION] ... la fréquence avec laquelle l'alinéa 18(1)a) apparaît dans la jurisprudence confirme qu'il est utile, sinon nécessaire, que le ministre fasse des déclarations précises auxquelles on pourra se fier. [...] On peut soutenir que l'alinéa 18(1)h) vient seulement préciser l'alinéa 18(1)a); en fait, on pourrait supposer que les frais personnels ou les frais de subsistance du contribuable ne seraient pas déduits selon les pratiques ordinaires en matière comptable applicables aux bénéficiaires d'entreprise, le critère établi par le paragraphe 9(1). Le processus que nous décrivons est une diminution progressive du champ. Bien que l'on puisse soutenir que les frais personnels ou les frais de subsistance interdits par l'alinéa 18(1)h) le seraient également en vertu de l'alinéa 18(1)a) [...] le ministre peut néanmoins juger utile d'attirer l'attention sur la caractérisation précise d'une dépense contestée comme dépense de consommation personnelle.

Il n'y a pas de doute que, dans certains cas, le par. 9(1) s'appliquera isolément pour l'examen de déductions conformément aux principes bien reconnus de la pratique courante des affaires. À cet égard, je renvoie à des arrêts, également mentionnés par le juge de première instance, dans lesquels la véritable question était de savoir si une

Investors of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue, [1967] 2 Ex. C.R. 96; *Canadian General Electric Co. v. Minister of National Revenue*, [1962] S.C.R. 3. In other cases, including the present case, however, the real issue may be whether a deduction is prohibited by well accepted principles of business practice for the reason that it is not incurred for the purpose of earning income, or for the reason that it is a personal or living expense. In such cases, any treatment of the issue will necessarily blur s. 9(1) with ss. 18(1)(a) and (h).

I proceed, therefore, to deal with closely related arguments respecting the specific language of ss. 18(1)(a) and 18(1)(h). In so doing, I mean to cast no doubt upon the proposition that s. 9(1) contains the authority for deduction, nor do I wish to suggest that s. 9(1) is not the first section against which a deduction is to be measured. Instead, I simply wish to acknowledge that, on the facts of this case, I cannot respond to the arguments of the parties without necessarily addressing the general language of s. 9(1), and the specific language of ss. 18(1)(a) and 18(1)(h), at the same time.

(ii) *Personal Expenses and s. 18(1)(h)*

I begin with s. 18(1)(h), since traditional tax analysis characterized child care expenses as personal expenses, such that in modern terms, s. 18(1)(h) would operate to specifically prohibit them. I do not propose to review the numerous cases which might be cited to demonstrate this point: see B. J. Arnold, "The Deduction for Child Care Expenses in the United States and Canada: A Comparative Analysis" (1973), 12 *West. Ont. L. Rev.* 1, at p. 27, footnote 141; J. E. Hershfield, "Recent Trends in the Deduction of Expenses in Computing Income", in *1989 Conference Report* (Canadian Tax Foundation), at p. 44:2, footnote 3. It is sufficient to note, as did the trial judge below, that the line of reasoning supporting such a characterization is ultimately founded upon the English decision of *Bowers v. Harding*, *supra*, and brief examination of that case can help to explain the

méthode comptable particulière pouvait servir à éviter l'assujettissement à l'impôt: par exemple, *Associated Investors of Canada Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1967] 2 R.C. de l'É. 96; *Canadian General Electric Co. c. Minister of National Revenue*, [1962] R.C.S. 3. Cependant, dans d'autres cas, comme en l'espèce, la véritable question est de savoir si une déduction est interdite par les principes bien reconnus de la pratique courante des affaires au motif que la dépense en question n'a pas été engagée en vue de tirer un revenu ou au motif que la dépense constitue des frais personnels ou des frais de subsistance. Dans ces cas, l'examen de la question confondra nécessairement le par. 9(1) et les al. 18(1)(a) et (h).

Je passerai donc maintenant à l'examen des arguments étroitement connexes relatifs au libellé particulier des al. 18(1)(a) et 18(1)(h). Ce faisant, je ne veux pas mettre en doute que c'est le par. 9(1) qui constitue le fondement des déductions, ni laisser entendre que le par. 9(1) n'est pas la première disposition par rapport à laquelle une déduction peut être mesurée. Je veux tout simplement reconnaître que je ne peux, à partir des faits en l'espèce, répondre aux prétentions des parties sans examiner en même temps le libellé général du par. 9(1) et le libellé précis des al. 18(1)(a) et 18(1)(h).

(ii) *Les frais personnels et l'al. 18(1)(h)*

Je commence par l'examen de l'al. 18(1)(h), puisque l'analyse fiscale traditionnelle qualifiait les frais de garde d'enfants de frais personnels, et que l'al. 18(1)(h) aurait pour effet, de nos jours, de les interdire spécifiquement. Je ne me propose pas d'examiner les nombreux arrêts susceptibles d'être cités à l'appui de ce point: voir B. J. Arnold, «The Deduction for Child Care Expenses in the United States and Canada: A Comparative Analysis» (1973), 12 *West. Ont. L. Rev.* 1, à la p. 27, renvoi 141; J. E. Hershfield, «Recent Trends in the Deduction of Expenses in Computing Income», dans *1989 Conference Report* (Association canadienne d'études fiscales), à la p. 44:2, renvoi 3. Qu'il suffise de faire remarquer, comme l'a fait le juge de première instance, que le raisonnement à l'appui de cette qualification se trouve en définitive fondé sur l'arrêt anglais *Bowers c. Harding*,

historical classification of child care expenses as personal expenses.

In *Bowers v. Harding*, the Hardings (a married couple) were employed in the operation of a school, and they received a joint salary for this employment. Mr. Harding engaged a household servant, according to the admitted facts of the case, in order “to enable his wife to have time to perform her duties as schoolmistress” (p. 23). Since the relevant tax legislation treated the couple’s joint salary as Mr. Harding’s alone, he sought to deduct the expense of the housekeeper upon the basis that it was incurred “wholly, exclusively, and necessarily in the performance of the duties of his . . . employment”: *Income Tax Act* (U.K.), 16 & 17 Vict., c. 34, s. 51.

The attempted deduction was disallowed. In the eyes of the court, the Hardings were proposing a “but for” test for deductibility. In other words, they were arguing that “but for the housekeeper”, the income could not have been earned. Baron Pollock rejected this test in the following terms (at p. 26):

When a man and his wife accept an office there are certain detriments as well as profits, but is in no sense an expenditure which enables them to earn the income in the sense of its being money expended upon goods, or in the payment of clerks, whereby a tradesman or a merchant is enabled to earn an income. . . . If we were to go into these questions with great nicety we must consider the district in which the person lives, the altitude at which he lives, the price of meat, and the character of the clothing that he would require, in many places indeed the character of the services and the wages paid to particular servants, and the style in which each person lives, before we could come to any conclusion.

I am aware that many people might question the applicability of the language and circumstances of *Bowers v. Harding*, *supra*. Indeed, there are many ways that it might be distinguished. First, it deals with income from employment, rather than with income from business. Second, the expense in question related to “housekeeping”, rather than to child care (or, at least, if child care was involved,

précité; un bref examen de cet arrêt peut aider à expliquer la classification historique des frais de garde d’enfants parmi les frais personnels.

Dans l’arrêt *Bowers c. Harding*, les Harding (un couple marié) étaient employés dans une école et recevaient un salaire conjoint. Suivant l’exposé conjoint des faits, M. Harding avait engagé un domestique pour [TRADUCTION] «permettre à son épouse d’avoir le temps d’exécuter ses fonctions d’institutrice» (p. 23). Puisque la loi fiscale en cause considérait le salaire conjoint du couple comme appartenant à M. Harding seulement, ce dernier a demandé la déduction des dépenses liées à l’engagement d’un domestique au motif qu’elles avaient été engagées [TRADUCTION] «totalement, exclusivement et nécessairement pour lui permettre de s’acquitter de ses fonctions»: *Income Tax Act* (R.-U.), 16 & 17 Vict., ch. 34, art. 51.

La déduction demandée a été rejetée. De l’avis du tribunal, les Harding se trouvaient à proposer un critère du «à défaut de» pour la déductibilité en cause. En d’autres termes, ils soutenaient que «à défaut de domestique», le revenu n’aurait pu être gagné. Le baron Pollock a rejeté ce critère de la façon suivante (à la p. 26):

[TRADUCTION] Lorsqu’un homme et son épouse acceptent un poste, cela entraîne certains inconvénients et certains bénéfices, mais il ne s’agit pas d’une dépense qui leur permet de gagner un revenu au sens où l’argent aurait servi à l’achat de biens ou au paiement de commis, pour que le négociant ou le marchand puisse gagner un revenu [. . .] S’il fallait examiner ces questions avec grande précision, on devrait, avant d’arriver à une conclusion, examiner où vit la personne, le prix de la viande, et le type de vêtements dont elle a besoin, dans de nombreux cas la nature des services et le salaire payé à certains serviteurs ainsi que le style de vie de la personne.

Je sais que beaucoup pourraient douter de l’applicabilité des propos et des circonstances de l’arrêt *Bowers c. Harding*, précité. En fait, on peut établir des distinctions à de nombreux points de vue. Premièrement, il s’agissait d’un revenu d’emploi plutôt que d’un revenu d’entreprise. Deuxièmement, les dépenses en cause se rattachaient aux «travaux ménagers» plutôt qu’à la garde d’enfants.

the case report fails to disclose so). Third, the expense was compared against the very strict requirement that it be made “wholly, exclusively and necessarily” for the purpose of earning the income, and no identical requirement arises on the facts of this case. Finally, perhaps, like the trial judge below, one could merely focus upon the fact that the case came from “another age” and from “another system” (p. 72).

Even without distinguishing *Bowers v. Harding* in this fashion, however, I believe that I should move beyond s. 18(1)(h) of the *Act* and the traditional classification of child care in the analysis of whether child care expenses are truly personal in nature. The relationship between expenses and income in *Bowers v. Harding* was subsumed in that case, as it was in cases to follow, within an apparent dichotomy. As stated by Professor Arnold, in “The Deduction for Child Care Expenses”, *supra*, at p. 27:

The test established by the case for distinguishing between personal and living expenses involved a determination of the origin of the expenses. If the expenses arose out of personal circumstances rather than business circumstances the expense was a non-deductible personal expense.

There are obvious tautologies within this approach. “Personal expenses” are said to arise from “personal circumstances”, and “business expenses” are said to arise from “business circumstances”. But, how is one to locate a particular expense within the business/personal dichotomy?

This appeal presents a particular expense which has been traditionally characterized as personal in nature. If, in coming to a decision, this Court stated that since such expenses have always been personal, they must now be personal, the conclusion could be easily and deservedly attacked. For this reason, proper analysis of this question demands that the relationship between child care expenses and business income be examined more critically, in order to determine whether that rela-

(ou tout au moins il n’en est pas fait mention dans l’arrêt). Troisièmement, les dépenses ont été examinées par rapport à l’exigence très stricte qu’elles soient effectuées «totalement, exclusivement et nécessairement» en vue de gagner un revenu; en l’espèce, il n’existe pas d’exigence identique. Enfin, comme l’a affirmé le juge de première instance à la p. 72, on pourrait simplement faire ressortir que l’affaire provient «d’un autre âge» et «d’un autre système» (p. 72).

Toutefois, même sans établir de distinctions avec l’arrêt *Bowers c. Harding*, je crois que je devrais aller au-delà de l’al. 18(1)(h) de la *Loi* et de la classification traditionnelle des frais de garde d’enfants dans l’analyse visant à déterminer si ces frais sont vraiment de nature personnelle. La corrélation entre les dépenses et le revenu dans l’arrêt *Bowers c. Harding* se trouvait subsumée, comme dans d’autres arrêts ultérieurs, à l’intérieur d’une dichotomie apparente. Comme l’a fait remarquer le professeur Arnold, dans «The Deduction for Child Care Expenses», *op. cit.*, à la p. 27:

[TRADUCTION] Selon le critère énoncé par cet arrêt pour établir une distinction entre des frais personnels et des frais de subsistance, il faut rechercher l’origine des dépenses. Si elles ont été engagées dans le cadre de circonstances personnelles plutôt que dans le cadre de circonstances liées à la pratique des affaires, les dépenses sont personnelles et non déductibles.

Cette conception renferme des tautologies évidentes. Les «dépenses personnelles» découlent de «circonstances personnelles» et les «dépenses d’affaires» découlent de «circonstances liées à la pratique des affaires». Mais, comment situe-t-on une dépense particulière dans la dichotomie des dépenses d’affaires et des dépenses personnelles?

Le présent pourvoi vise une dépense qui a traditionnellement été qualifiée de dépense de nature personnelle. Si notre Cour, en rendant sa décision, disait que les dépenses en cause sont maintenant personnelles parce qu’elles ont toujours été personnelles, on pourrait facilement et à juste titre attaquer sa conclusion. C’est pourquoi il faut une analyse plus critique de la corrélation entre les frais de garde d’enfants et les revenus d’entreprise pour déterminer si cette corrélation suffit à justifier la

tionship can be sufficient to justify the former's deductibility. This proposition, in my opinion, leads naturally to s. 18(1)(a), which sets out the relationship required by the *Act*.

In turning to s. 18(1)(a), however, I must take pains not to eviscerate needlessly s. 18(1)(h) and its related jurisprudence. When faced with a particular expense, it may be both proper and expedient to refer to past decisions which have characterized the expense as "personal" within 18(1)(h), such that an extensive analytical approach involving the words of s. 18(1)(a) may not be required. On the facts of this case, s. 18(1)(a) may be of greater assistance than the simple prohibition against deducting "personal expenses" in s. 18(1)(h), as I re-examine whether child care expenses truly constitute personal expenses. However, not every expense which has been traditionally characterized as a personal expense will deserve a similar re-examination.

Why, in this case, is it appropriate to re-examine extensively whether child care expenses are appropriately characterized as personal expenses? Relying upon the evidence of the expert witness, Armstrong, the trial judge had this to say (at p. 72):

... there has been a significant social change in the late 1970's and into the 1980's, in terms of the influx of women of child-bearing age into business and into the workplace. This change post-dates the earlier cases dismissing nanny expenses as a legitimate business deduction and therefore it does not necessarily follow that the conditions which prevailed in society at the time of those earlier decisions will prevail now.

I consider the existence of the trend discussed in this paragraph to be relatively non-controversial, such that the point could have been accepted even without the assistance of an expert.

The decision to characterize child care expenses as personal expenses was made by judges. As part of our case law, it is susceptible to re-examination in an appropriate case. In *R. v. Salituro*, [1991] 3

déduction des frais de garde. À mon avis, cette proposition mène naturellement à l'al. 18(1)a qui établit la corrélation requise par la *Loi*.

Toutefois, dans l'examen de l'al. 18(1)a, je dois veiller à ne pas vider de tout sens l'al. 18(1)h et la jurisprudence s'y rattachant. Face à une dépense donnée, il pourrait être à la fois opportun et indiqué d'examiner les arrêts antérieurs dans lesquels la dépense en cause a été qualifiée de «personnelle» au sens de l'al. 18(1)h; dans ce cas, il pourrait ne pas être nécessaire de procéder à une analyse approfondie du libellé de l'al. 18(1)a. À partir des faits en l'espèce, l'al. 18(1)a pourrait bien être plus utile que la simple interdiction de la déduction des «frais personnels» à l'al. 18(1)h, lorsque je réexamine la question de savoir si les frais de garde d'enfants constituent vraiment des frais personnels. Toutefois, il ne sera pas nécessaire de procéder à un réexamen similaire de toutes les dépenses traditionnellement qualifiées de frais personnels.

Pourquoi convient-il en l'espèce de réexaminer en détail si les frais de garde d'enfants sont à juste titre définis comme des frais personnels? Se fondant sur le témoignage de l'expert, Armstrong, le juge de première instance a dit (à la p. 72):

... la fin des années 1970 et le début des années 1980 ont connu un changement social important avec l'afflux des femmes en âge d'avoir des enfants dans les affaires et en milieu de travail. Ce changement survient après les causes antérieures qui avaient rejeté les dépenses liées à l'engagement de bonnes d'enfants à titre de déduction d'entreprise légitime et, en conséquence, il ne s'ensuit pas nécessairement que les conditions qui prévalaient dans la société de l'époque de ces décisions antérieures vont s'imposer maintenant.

J'estime que la réalité de l'évolution mentionnée dans ce passage est relativement peu controversée et que ce point aurait pu être accepté même sans recourir à un expert.

Ce sont des juges qui ont pris la décision de qualifier les frais de garde d'enfants de frais personnels. Comme toute décision jurisprudentielle, elle peut être réexaminée dans un cas approprié. Dans

S.C.R. 654, this Court had occasion to state the following (at p. 670):

Judges can and should adapt the common law to reflect the changing social, moral and economic fabric of the country. Judges should not be quick to perpetuate rules whose social foundation has long since disappeared. Nonetheless, there are significant constraints on the power of the judiciary to change the law. . . . The judiciary should confine itself to those incremental changes which are necessary to keep the common law in step with the dynamic and evolving fabric of our society.

The increased participation of women in the Canadian workforce is undoubtedly a change in the "social foundation" within the meaning of *Salituro*. Accordingly, I do not feel that I must slavishly follow those cases which have characterized child care expenses as personal in nature. It now falls to be considered whether the alternative is appropriate. In other words, are child care expenses not prohibited by s. 18(1)(a) of the *Act*?

(iii) *Business Expenses and s. 18(1)(a)*

In order to be deductible as business expenses, the appellant's child care expenses must have been incurred "for the purpose of gaining or producing income from the business" within the meaning of s. 18(1)(a) of the *Act*. This is not to say that the expenses must directly lead to the production of income. Even with respect to the more restrictively worded ancestor of s. 18(1)(a), it was recognized in *Imperial Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1947] C.T.C. 353 (Ex. Ct.), at p. 371, that it is not necessary to prove a causative relationship between a particular expense and a particular receipt. Indeed, provided that an expense otherwise satisfies s. 18(1)(a), an expense may be deductible even if it results in a loss.

There is some difficulty associated with determining how an expense can otherwise satisfy s. 18(1)(a), however. Several cases which gave important consideration to the question did so with respect to the more restrictive language of the *Income War Tax Act*, s. 6(a). That section prohib-

l'arrêt *R. c. Salituro*, [1991] 3 R.C.S. 654, notre Cour a affirmé (à la p. 670):

Les juges peuvent et doivent adapter la common law aux changements qui se produisent dans le tissu social, moral et économique du pays. Ils ne doivent pas s'empresser de perpétuer des règles dont le fondement social a depuis longtemps disparu. D'importantes contraintes pèsent cependant sur le pouvoir des tribunaux de changer le droit. [. . .] Le pouvoir judiciaire doit limiter son intervention aux changements progressifs nécessaires pour que la common law suive l'évolution et le dynamisme de la société.

La participation accrue des femmes dans le monde du travail au Canada est certainement un changement dans le «fondement social» au sens de l'arrêt *Salituro*. En conséquence, je ne crois pas être tenu de suivre servilement les arrêts qui ont qualifié les frais de garde d'enfants de frais personnels. Il faut examiner maintenant si l'autre possibilité est appropriée, en d'autres termes, se demander si les frais de garde d'enfants ne sont pas exclus par l'al. 18(1)a) de la *Loi*?

(iii) *Les dépenses d'entreprise et l'al. 18(1)a)*

Pour être déductibles à titre de dépense d'entreprise, les frais de garde d'enfants de l'appelante doivent avoir été engagés «en vue de tirer un revenu [. . .] de l'entreprise ou de faire produire un revenu [. . .] à l'entreprise» au sens de l'al. 18(1)a) de la *Loi*. Cela ne veut pas dire que les dépenses doivent directement mener à la production d'un revenu. Même à partir du libellé plus restrictif de la disposition antérieure à l'al. 18(1)a), on avait reconnu dans l'arrêt *Imperial Oil Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1947] C.T.C. 353 (C. de l'É.), à la p. 371, qu'il n'est pas nécessaire d'établir un lien causal entre une dépense donnée et une recette donnée. En fait, une dépense peut être déductible même si elle donne lieu à une perte pourvu qu'elle satisfasse par ailleurs à l'al. 18(1)a).

Toutefois, il est difficile de déterminer comment une dépense peut satisfaire autrement à l'al. 18(1)a). Cette question a été examinée en profondeur dans plusieurs arrêts relativement au libellé plus restrictif de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, al. 6a). Cette disposition interdisait la

ited the deduction of expenses to the extent that they were not “wholly, exclusively and necessarily laid out or expended for the purpose of earning the income” (emphasis added).

The leading case which considered s. 6(a) of the *Income War Tax Act* was *Minister of National Revenue v. Dominion Natural Gas Co.*, [1941] S.C.R. 19. That case involved a taxpayer who incurred substantial legal expenses in defending a natural gas franchise. This Court characterized the expenses as non-deductible capital expenditures, and suggested that the expenses did not satisfy s. 6(a). In the words of Duff C.J., s. 6(a) referred to “working expenses; that is to say, expenses incurred in the process of earning ‘the income’” (p. 22, emphasis added).

Dominion Natural Gas thus established a test for business expenses frequently referred to as the “income earning process” test. In subsequent cases, this test was applied by courts, but not always in a manner which suggests that the application was straightforward. In *Kellogg Co. of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1942] C.T.C. 51 (Ex. Ct.), for example, Kellogg incurred substantial legal expenses in the defence of an action alleging a trademark infringement. Notwithstanding *Dominion*, Maclean J. in *Kellogg* held that such expenses were currently deductible as business expenses. Maclean J. focused upon the fact that Kellogg’s legal expenses were involuntary, the action not having been commenced by the taxpayer, and seemed to disregard the fact that the same was true of the legal expenses in *Dominion*. A similar discomfort can be discerned within *Imperial Oil, supra*, and *Hudson’s Bay Co. v. Minister of National Revenue*, [1947] C.T.C. 86 (Ex. Ct.): see Brooks, *supra*, at p. 255.

In 1948, the statutory language which governed in the above cases was replaced by the immediate forerunner of s. 18(1)(a): *The Income Tax Act*, S.C. 1948, c. 52, s. 12(1)(a). It is important to highlight the changes which were thus introduced. First,

déduction de dépenses lorsqu’elles n’avaient pas été «totalelement, exclusivement et nécessairement faites en vue de la production du revenu» (je souligne).

L’arrêt *Minister of National Revenue c. Dominion Natural Gas Co.*, [1941] R.C.S. 19, est l’arrêt de principe sur l’application de l’al. 6a) de la *Loi de l’impôt de guerre sur le revenu*. Dans cette affaire, un contribuable avait engagé d’importants frais juridiques dans sa défense d’une franchise de gaz naturel. Notre Cour a qualifié les frais en question de dépenses en immobilisations non déductibles et a indiqué que ces frais ne satisfaisaient pas à l’al. 6a). Selon le juge en chef Duff, l’al. 6a) visait [TRADUCTION] «des charges d’exploitation, c’est-à-dire des dépenses faites dans le processus de production du revenu» (p. 22, je souligne).

L’arrêt *Dominion Natural Gas* établit en conséquence un critère relativement aux dépenses d’entreprise que l’on appelle souvent le critère de «production du revenu». Dans les arrêts qui ont suivi, ce critère a été appliqué par les tribunaux, mais pas toujours d’une façon qui laisse supposer qu’il s’agit d’une application simple. Dans l’arrêt *Kellogg Co. of Canada Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1942] C.T.C. 51 (C. de l’É.) par exemple, Kellogg avait engagé d’importants frais juridiques pour contester une action en contrefaçon de marque de commerce. Malgré l’arrêt *Dominion*, le juge Maclean a statué dans *Kellogg* que ces dépenses étaient généralement déductibles à titre de dépenses d’entreprise. Il a tout particulièrement souligné que, comme l’action n’avait pas été intentée par la contribuable, les frais juridiques de Kellogg n’étaient pas voulus, sans tenir compte toutefois du fait que c’était également le cas des frais juridiques dans l’arrêt *Dominion*. On peut discerner une ambiguïté similaire dans l’arrêt *Imperial Oil*, précité, et dans l’arrêt *Hudson’s Bay Co. c. Minister of National Revenue*, [1947] C.T.C. 86 (C. de l’É.): voir Brooks, *loc. cit.*, à la p. 255.

En 1948, la disposition législative dont il est question dans les arrêts précités a été remplacée par la version immédiatement antérieure à l’al. 18(1)a): l’al. 12(1)a) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, S.C. 1948, ch. 52. Il importe de faire res-

whereas the old provision required that an expense be incurred “wholly, exclusively and necessarily” for the stated purpose, the current provision does not relate the purpose requirement to any modifier. Second, whereas the old provision stated that a business expense was an expense incurred for the “purpose of earning the income”, the current provision speaks of “gaining or producing” the income.

On more than one occasion since the amendment, it has been recognized that the current language of the *Act* suggests a broader rationale for deductibility than did the former. In *Premium Iron Ores Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] S.C.R. 685, a taxpayer incurred substantial legal expenses in resisting the tax claim of a foreign jurisdiction. In discussing the deductibility of such expenses, Martland J. suggested that “[i]t seems clear that the present wording of [s. 18(1)(a)] . . . was intended to broaden the definition of deductible expenses” (p. 702). See also Hall J. at p. 711; *Royal Trust, supra*, at p. 1059. The Court in *Premium* found such expenses to be currently deductible, and rejected that operations should be “segregated into revenue producing as distinct from revenue retaining functions” (p. 711, *per* Hall J.).

In considering the extent to which these cases, and others cited by the trial judge, demonstrate a liberalization of principles of deduction with respect to s. 18(1)(a) of the *Act*, it is relevant to acknowledge their historical context. In particular, I note that since the cases discussed above were decided prior to 1972, they arose in the context of a taxation system which did not allow deductions in respect of intangible capital expenditures. For this reason, when confronted with an expenditure for intangibles, courts had two choices. First, the expenditure could be characterized as being on account of capital, in which case it could not be deducted at all since capital expenditures could only be deducted within the capital cost allowance system, a system which provides only for the

sortir les modifications alors apportées. Premièrement, alors que l’ancienne disposition exigeait que les dépenses soient «totalemment, exclusivement et nécessairement» faites à la fin prévue, la nouvelle disposition n’assortit d’aucun qualificatif l’objet de la dépense. Deuxièmement, alors que l’ancienne disposition précisait qu’une dépense d’entreprise était une dépense faite «en vue de la production du revenu», la nouvelle disposition parle «de tirer [. . .] ou de faire produire» un revenu.

À plus d’une reprise depuis la modification législative, on a reconnu que le libellé actuel de la *Loi* fournit une assise plus large à la déductibilité que l’ancienne disposition. Dans l’arrêt *Premium Iron Ores Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.S. 685, un contribuable avait subi d’importants frais judiciaires pour s’opposer à une demande d’impôt présentée par un ressort étranger. Dans l’examen de la déductibilité de ces dépenses, le juge Martland dit: [TRADUCTION] «Il semble clair que le libellé actuel de [l’al. 18(1)a)] [. . .] avait pour but d’élargir la définition des dépenses déductibles» (p. 702). Voir aussi le juge Hall, à la p. 711; l’arrêt *Royal Trust*, précité, à la p. 1059. Dans l’arrêt *Premium*, notre Cour a statué que les dépenses en question étaient déductibles, et a rejeté l’idée que les opérations devaient être prises [TRADUCTION] «séparément selon les secteurs de production du revenu ou de répartition du revenu» (p. 711, le juge Hall).

En examinant dans quelle mesure ces arrêts et les autres cités par le juge de première instance illustrent une libéralisation des principes de déduction relativement à l’al. 18(1)a) de la *Loi*, il est pertinent d’en reconnaître le contexte historique. Plus particulièrement, puisque les arrêts examinés ont été rendus avant 1972, ils se situaient dans le contexte d’un régime fiscal qui n’autorisait pas les déductions pour dépenses en immobilisations incorporelles. Les tribunaux avaient donc deux options face à une dépense au titre de biens incorporels. Premièrement, cette dépense pouvait être considérée comme faite à compte de capital; dans ce cas, elle n’était pas déductible du tout puisqu’il ne pouvait y avoir déduction des dépenses en immobilisations qu’à l’intérieur du régime de

depreciation of tangible property: see *Income Tax Regulations*, C.R.C. 1978, c. 945, Schedule II, Class 8(i). Second, an intangible expenditure could be characterized as a current expenditure, in which case it would be totally deductible as such.

In dealing with intangibles such as substantial legal expenses, therefore, pre-1972 courts may have been influenced by more than simply a liberalized formulation of the s. 18(1)(a) test. In discussing the treatment of intangible capital expenditures prior to 1972, Professor Woodman has stated (“A Child Care Expenses Deduction, Tax Reform and the *Charter*: Some Modest Proposals” (1990), 8 *Can. J. Fam. L.* 371, at p. 377):

Courts, recognizing the adverse effect of such a characterization, attempted to circumvent the paragraph 18(1)(b) prohibition by stretching the definition of a current deductible business expense. In other words, it is true that the courts have expanded the ambit of deductibility, but it does not necessarily follow that the next step is to make child care expenses deductible.

Today, the treatment of business deductions occurs in a statutory environment which provides for capital intangibles through the concept of eligible capital expenditures: see ss. 14 and 20(1)(b) of the *Act*.

Without dismissing the importance of the observation just described, it is nonetheless true that the current wording of s. 18(1)(a) is sufficient justification for the view that Parliament acted to amend its predecessor section in such a way as to broaden the scope for business expense deductibility. Professor Brooks adopts this view, and suggests that the only true question under s. 18(1)(a) is: “was the expense incurred for a personal or business purpose?” (*supra*, at p. 253). Other commentators propose other tests which vary in the extent to which they borrow directly from the language of s. 18(1)(a). Examples include a “predominant purpose” test (C. F. L. Young, “Case Comment on *Symes v. The Queen*”, [1991] *Brit. Tax Rev.* 105, at

déduction pour amortissement, lequel prévoit seulement l’amortissement des biens corporels; voir le *Règlement de l’impôt sur le revenu*, C.R.C. 1978, ch. 945, Annexe II, Catégorie 8(i). Deuxièmement, une dépense incorporelle pouvait être considérée comme une dépense courante et être alors totalement déductible.

Dans l’examen de dépenses incorporelles comme d’importants frais juridiques, les tribunaux d’avant 1972 ont donc peut-être été influencés par plus qu’une libéralisation de la formulation du critère visé à l’al. 18(1)(a). Dans l’analyse du traitement des dépenses en immobilisations incorporelles avant 1972, le professeur Woodman a dit («A Child Care Expenses Deduction, Tax Reform and the *Charter*: Some Modest Proposals» (1990), 8 *Rev. Can. D. Fam.* 371, à la p. 377):

[TRADUCTION] Les tribunaux, reconnaissant l’effet préjudiciable d’une telle qualification, ont tenté de contourner l’interdiction prévue à l’alinéa 18(1)(b) en élargissant la définition d’une dépense d’entreprise courante déductible. En d’autres termes, il est exact que les tribunaux ont élargi l’étendue des déductions, mais il ne s’ensuit pas nécessairement que la prochaine étape est de rendre déductibles les frais de garde d’enfants.

Aujourd’hui, le traitement des déductions d’entreprise est prévu dans des dispositions légales qui traitent des biens incorporels en immobilisations par application de la notion de dépenses en immobilisations admissibles: voir l’art. 14 et l’al. 20(1)(b) de la *Loi*.

Sans vouloir diminuer l’importance de cette dernière observation, on ne peut pas nier que le libellé actuel de l’al. 18(1)(a) suffit à justifier le point de vue que le Parlement a procédé à la modification de l’ancien article pour élargir les déductions au titre des dépenses d’entreprise. Le professeur Brooks est de cet avis et dit que la seule véritable question en vertu de l’al. 18(1)(a) est la suivante: [TRADUCTION] «la dépense a-t-elle été engagée à une fin personnelle ou à une fin commerciale?» (*loc. cit.*, à la p. 253). D’autres commentateurs proposent d’autres critères qui empruntent plus ou moins directement au libellé de l’al. 18(1)(a). Par exemple, on parle d’un critère de [TRADUCTION] «l’objet prédominant» (C. F. L. Young, «Case

p. 105), or, more basically, a test which requires simply an income earning purpose: Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, supra, at pp. 365-66; E. C. Harris, *Canadian Income Taxation* (4th ed. 1986), at pp. 191-92.

All of these tests include some reference to the purpose of an expense. In considering the extent to which a purpose test is appropriate, I wish to make note of the decision of Wilson J. in *Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*, [1988] 2 S.C.R. 175. Therein, Wilson J. considered a taxation provision substantially similar to s. 18(1)(a), she examined jurisprudence on s. 18(1)(a), and she came to the following conclusion (at p. 189):

The only thing that matters is that the expenditures were a legitimate expense made in the ordinary course of business with the intention that the company could generate a taxable income some time in the future.

In making this statement, and in proceeding to discuss an interpretation bulletin reference to the "income-earning process" (at pp. 189-90), Wilson J. was not considering the personal versus business expense dichotomy. Instead, she was rejecting both the need for a causal connection between a particular expenditure and a particular receipt, and the suggestion that a receipt must arise in the same year as an expenditure is incurred. Her reference to the "ordinary course of business" is merely a reflection of these other conclusions. It is not a rejection of the idea that s. 18(1)(a) focuses upon purpose, nor does it signal her acceptance of an "income-earning process" test intended to distinguish analytically between personal and business expenses. Indeed, in this regard, it is instructive to note Wilson J.'s reference to the "intention" of the taxpayer.

The appropriateness of a purpose test must also be measured against other tests which have been proposed in this case. The respondent in this Court, as in the courts below, argued in favour of what can be called an "income-producing circle"

Comment on *Symes v. The Queen*», [1991] *Brit. Tax Rev.* 105, à la p. 105), ou d'un critère qui exige simplement un but de production de revenu: Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, op. cit., aux pp. 365 et 366; E. C. Harris, *Canadian Income Taxation* (4^e éd. 1986), aux pp. 191 et 192.

Tous ces critères renvoient dans une certaine mesure à l'objet d'une dépense. Pour déterminer s'il convient d'adopter un critère fondé sur l'objet, je souhaite prendre note de la décision du juge Wilson dans l'arrêt *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du Revenu)*, [1988] 2 R.C.S. 175. Dans cette affaire, le juge Wilson a examiné une disposition fiscale assez semblable à l'al. 18(1)a) ainsi que la jurisprudence s'y rapportant et a tiré la conclusion suivante (à la p. 189):

Tout ce qui importe, c'est que les dépenses aient été engagées légitimement dans le cours ordinaire des affaires et dans le but qu'il en découle ultérieurement un revenu imposable pour la compagnie.

En faisant cette déclaration et en procédant ensuite à l'étude du «processus de gain» (aux pp. 189 et 190) mentionné dans un bulletin d'interprétation, le juge Wilson ne visait pas la dichotomie entre les dépenses personnelles et les dépenses d'entreprise. Elle rejetait à la fois l'exigence d'un lien de causalité entre une dépense particulière et un revenu particulier et l'idée que le revenu devait être généré dans l'année où la dépense avait été engagée. La mention qu'elle fait du «cours ordinaire des affaires» ne fait que refléter ces autres conclusions. Elle n'est pas le rejet de l'idée que l'al. 18(1)a) met l'accent sur l'objet ni l'indication qu'elle accepte l'existence d'un critère du «processus de gain» destiné à établir une distinction analytique entre les dépenses personnelles et les dépenses d'entreprise. En fait, à cet égard, il est intéressant de constater que le juge Wilson parle de l'«intention» du contribuable.

Le bien-fondé d'un critère fondé sur l'objet doit également être examiné par rapport à d'autres critères qui ont été proposés en l'espèce. Tant devant notre Cour que devant les instances inférieures, l'intimée a prôné ce qu'on peut appeler le critère

test. According to such a test, a distinction should be made between expenses incurred in order to approach the income-producing circle (such as clothing and commuting expenses, for example), and those which are incurred within the circle itself. Of course, the test would presuppose that only the latter would be deductible as business expenses.

I consider this circle test of limited help as an analytic tool in a case such as the one at hand though it may be of assistance in understanding generally accepted business expenses. By suggesting that there is a line dividing business expenses *per se* and those expenses incurred in order to approach the realm of business, this so-called test does nothing more than restate the business/personal dichotomy already being examined. What is worse, by disguising this restatement as a test, the circle concept can have pernicious effects. The trial judge recognized one of these, namely, that the circle concept seems to suggest that the content of the income-producing circle has been fixed in time. To the extent that the content of the circle has been informed by gendered and irrelevant considerations, the circle concept may be unwilling to respond.

In my view, the test has a second problem: it conjures up an image of an income-producing circle which is entirely separate and apart from a domestic circle. Taking commuting expenses as an example, one tends to imagine a taxpayer leaving the "home circle" and incurring expenses in order to approach the "income-producing circle". This is a simplistic vision of the modern business world. One need only consider the deduction available for the home office (s. 18(12) of the *Act*) to realize that a taxpayer's personal and business activities may be closely related within the taxpayer's home itself. Further, to the extent that this Court is now asked to consider whether the needs of women have been disregarded in the definition of "business expenses", it is misleading to presuppose that activities occurring within the domestic environment are, for that reason alone, more likely to be

du «cercle de la production de revenus». Selon ce critère, il faut faire une distinction entre les dépenses engagées pour approcher du cercle (par exemple, les dépenses d'habillement et de transport), et les dépenses engagées à l'intérieur du cercle même. Ce critère presuppose bien entendu que seulement ces dernières seraient déductibles à titre de dépenses d'entreprise.

À mon avis, ce critère du cercle est de faible secours pour l'analyse d'un cas comme l'espèce, bien qu'il puisse avoir son utilité pour comprendre les dépenses d'entreprises généralement acceptées. En laissant entendre qu'il existe une ligne de démarcation entre les dépenses d'entreprise proprement dites, et les dépenses faites pour approcher le monde des affaires, ce prétendu critère ne fait que reformuler la dichotomie entre les dépenses personnelles et les dépenses d'entreprise qui a déjà été examinée. Pis encore, en faisant de cette reformulation un critère, le concept du cercle peut avoir des effets pernicioeux. Le juge de première instance en a mentionné un, savoir que le concept semble vouloir dire que le contenu du cercle de la production de revenu est figé dans le temps. Dans la mesure où le contenu de ce cercle a été nourri de considérations fondées sur le sexe et non pertinentes, le concept du cercle pourrait être trop rigide.

À mon avis, ce critère présente un deuxième problème: il introduit l'image d'un cercle de la production de revenu qui est entièrement séparé et distinct d'un cercle domestique. Prenons l'exemple des frais de transport; on a tendance à imaginer un contribuable qui quitte le «cercle domestique» et qui fait des dépenses pour approcher du «cercle de la production de revenu». C'est une vision simpliste du monde moderne des affaires. Il suffit de penser à la déduction possible pour le travail au domicile (par. 18(12) de la *Loi*) pour se rendre compte que les activités dites personnelles et d'affaires d'un contribuable peuvent être étroitement liées, à l'intérieur même du foyer du contribuable. Par ailleurs, puisque notre Cour doit maintenant déterminer si les besoins des femmes ont été ignorés dans la définition de «dépenses d'entreprise», il est trompeur de présupposer que les acti-

excluded from the income-producing circle, since the concerns of women have been confined to the domestic environment as an historical matter.

A test not unrelated to this circle test is that which asks whether an expense is an expense “of the trader” or “of the trade”. J. E. Hershfield, *supra*, describes how this language entered Canadian law by way of quotation in *Dominion Natural Gas*, *supra*, at p. 28 (*per* Crocket J.). Hershfield goes on to argue that part of the deductibility test must be “whether the expense was an incident of the trade — part of the business operation itself. That the ‘trader’ incurred the expense to earn income from the business is not enough” (p. 44:9). Viewed one way, this might be seen as little more than a restatement of the circle argument, since it might be difficult to distinguish between an “income-producing circle” and “the business operation itself”. Viewed more charitably, however, to ask whether an expense is of the trader or of the trade may be simply to realize that the deductibility of an expense is “not to be determined by isolating it” (Hershfield, *supra*, at p. 44:8). To the extent that this test simply requires child care expenses to be viewed in the context of the appellant’s business as a lawyer, I agree with it.

Concepts such as the “income-producing circle” or the “trade/trader” distinction suggest that the classification of an expense involves a straightforward question. For example, these concepts ask: Does the expense satisfy a need of the business or a need of the taxpayer? Without meaning to retract the critique of these concepts just offered, I frankly acknowledge that such a question is often sufficient when one classifies expenses. However, I do not regard this question as necessarily sufficient in cases, such as the present case, which involve the allegation that an expense is a “personal expense”. In other words, there are a great many expenses which are never alleged to be “personal expenses”

vités se déroulant au domicile sont, pour ce motif seulement, plus susceptibles d’être exclues du cercle de la production de revenu, alors que, historiquement, les préoccupations des femmes se sont a rattachées au contexte domestique.

Un critère se rapprochant de celui du cercle consiste à déterminer si une dépense en est une «du commerçant» ou «du commerce». J. E. Hershfield, *loc. cit.*, décrit comment cette terminologie a été introduite dans le droit canadien dans une citation de l’arrêt *Dominion Natural Gas*, précité, à la p. 28 (le juge Crocket). Hershfield soutient qu’une partie de ce critère de déductibilité vise à [TRADUCTION] «déterminer si la dépense était accessoire au commerce — un élément de l’entreprise elle-même. Le fait que le «commerçant» a fait la dépense pour tirer un revenu de l’entreprise n’est pas suffisant» (p. 44:9). Vu sous un angle, cet argument serait à peine plus qu’une reformulation de l’argument du cercle puisqu’il pourrait bien être difficile de faire une distinction entre un «cercle de la production de revenu» et «l’entreprise elle-même». Vu sous un autre angle moins critique, toutefois, demander si une dépense a été faite par le commerçant ou est liée au commerce revient peut-être simplement à se rendre compte que la déductibilité d’une dépense [TRADUCTION] «ne doit pas être déterminée en l’isolant» (Hershfield, *loc. cit.*, à la p. 44:8). Dans la mesure où ce critère exige simplement que les frais de garde d’enfants soient examinés dans le contexte de l’entreprise de l’appelante en tant que b avocate, je l’accepte.

Des notions comme le «cercle de production de revenu» ou comme la distinction «commerçant/commerce» indiquent que la qualification d’une dépense implique une question incontournable. Par exemple, ces notions exigent qu’on se demande si la dépense répond à un besoin de l’entreprise ou à un besoin du contribuable. Sans vouloir retirer les critiques que je viens de faire de ces notions, je reconnais franchement que cette question est souvent suffisante pour qualifier la dépense. Cependant, je ne pense pas que cette question soit nécessairement suffisante dans des cas, comme l’espèce, où il est allégué qu’une dépense constitue des «frais personnels». Autre-

at all. With respect to these, the approach is ordinarily much more objective, and the analysis is generally confined to s. 9 of the *Act*. It is only when an expense is alleged to be a "personal expense" that one must go further and ask what is meant by the concept of "business need".

Upon reflection, therefore, no test has been proposed which improves upon or which substantially modifies a test derived directly from the language of s. 18(1)(a). The analytical trail leads back to its source, and I simply ask the following: did the appellant incur child care expenses for the purpose of gaining or producing income from a business?

As in other areas of law where purpose or intention behind actions is to be ascertained, it must not be supposed that in responding to this question, courts will be guided only by a taxpayer's statements, *ex post facto* or otherwise, as to the subjective purpose of a particular expenditure. Courts will, instead, look for objective manifestations of purpose, and purpose is ultimately a question of fact to be decided with due regard for all of the circumstances. For these reasons, it is not possible to set forth a fixed list of circumstances which will tend to prove objectively an income gaining or producing purpose. Professor Brooks has, however, in summarizing some re-occurring factual patterns, elucidated factors to be considered, and I find his discussion generally helpful: *supra*, at pp. 256-59. In the following paragraphs, I will make reference to some of these factors.

It may be relevant in a particular case to consider whether a deduction is ordinarily allowed as a business expense by accountants. This is not to revert to the notion that accountancy will govern under s. 9(1) of the *Act*, since accountants "have no special expertise in making" the business versus personal expense judgment (Brooks, *supra*, at p. 256). Instead, such evidence may simply indi-

ment dit, il y a un grand nombre de dépenses qu'on n'allègue jamais être des «frais personnels». Pour ce qui les concerne, la méthode est normalement beaucoup plus objective et l'analyse se limite généralement à l'art. 9 de la *Loi*. Ce n'est que lorsqu'on allègue qu'une dépense constitue des «frais personnels» qu'il faut aller plus loin et se demander ce que signifie la notion de «besoin d'entreprise».

En conséquence, à la réflexion, on n'a proposé aucun critère qui améliorerait ou modifierait sensiblement un critère reposant directement sur le libellé de l'al. 18(1)a). L'analyse nous ramène à la source, et je peux simplement me poser la question suivante: l'appelante a-t-elle engagé des frais de garde d'enfants en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise?

Comme dans d'autres domaines du droit, lorsqu'il faut établir l'objet ou l'intention des actes, on ne doit pas supposer que les tribunaux se fonderont seulement, en répondant à cette question, sur les déclarations du contribuable, *ex post facto* ou autrement, quant à l'objet subjectif d'une dépense donnée. Ils examineront plutôt comment l'objet se manifeste objectivement, et l'objet est en définitive une question de fait à trancher en tenant compte de toutes les circonstances. C'est pourquoi il n'est pas possible de formuler une liste fixe de circonstances qui permettront de prouver d'une façon objective que le contribuable visait à tirer un revenu ou à faire produire un revenu. En résumant certains faits fréquemment observés, le professeur Brooks a cependant dégagé certains facteurs à examiner et j'estime que son analyse est généralement utile: *loc. cit.*, aux pp. 256 à 259. Dans les paragraphes qui suivent, je mentionnerai certains de ces facteurs.

Dans un cas particulier, il pourrait être pertinent d'examiner si la déduction est ordinairement acceptée à titre de dépense d'entreprise par les comptables. Il ne s'agit pas de revenir à l'idée que la comptabilité régit l'application du par. 9(1) de la *Loi*, puisque les comptables [TRADUCTION] «ne possèdent pas d'expertise spéciale lorsqu'ils doivent décider» s'il s'agit d'une dépense personnelle

cate that a particular kind of expenditure is widely accepted as a business expense. Similarly, it may be relevant to consider whether the expense is one normally incurred by others involved in the taxpayer's business. If it is, there may be an increased likelihood that the expense is a business expense.

It may also be relevant to consider whether a particular expense would have been incurred if the taxpayer was not engaged in the pursuit of business income. Professor Brooks comments upon this consideration in the following terms (at p. 258):

If a person would have incurred a particular expense even if he or she had not been working, there is a strong inference that the expense has a personal purpose. For example, it is necessary in order to earn income from a business that a business person be fed, clothed and sheltered. However, since these are expenses that a person would incur even if not working, it can be assumed they are incurred for a personal purpose — to stay alive, covered, and out of the rain. These expenses do not increase significantly when one undertakes to earn income.

I recognize that in discussing food, clothing and shelter, I am advertent to a "but for" test opposite to the one discussed earlier. Here, the test suggests that "but for the gaining or producing of income, these expenses would still need to be incurred". I must acknowledge that because it is a "but for" test, it can be manipulated. One can argue, for example, that "but for work, the taxpayer would not still require expensive dress clothes". However, in most cases, the manipulation can be easily rejected. Continuing with the same example, one can conclude that the expense of clothing does "not increase significantly" (Brooks, *supra*, at p. 258) in tax terms when one upgrades a wardrobe. Alternatively, one can focus upon the change in clothing as a personal choice. Or, finally, considering that all psychic satisfactions represent a form of consumption within the ideal of a comprehensive tax base, one can focus upon

ou d'entreprise (Brooks, *loc. cit.*, à la p. 256). Une telle preuve pourrait tout simplement indiquer qu'un type particulier de dépense est généralement reconnu comme dépense d'entreprise. De même, il pourrait être pertinent d'examiner si la dépense en cause est habituellement engagée par d'autres dans une entreprise de même nature que celle du contribuable. Dans l'affirmative, il peut être plus probable que la dépense constitue une dépense d'entreprise.

Il pourrait également être pertinent d'examiner si une dépense donnée aurait été engagée si le contribuable ne visait pas la production d'un revenu d'entreprise. Voici les commentaires du professeur Brooks sur ce point (à la p. 258):

[TRADUCTION] Lorsqu'une personne aurait engagé une dépense particulière même si elle ne travaillait pas, il y a de bonnes raisons de penser que cette dépense sert une fin personnelle. Par exemple, pour obtenir un revenu d'une entreprise une personne en affaires doit être nourrie, vêtue et logée. Toutefois, puisque ce sont des dépenses qu'une personne ferait même si elle ne travaillait pas, on peut supposer qu'elles servent un objet personnel — demeurer en vie, être vêtu et se protéger de la pluie. Ces dépenses n'augmentent pas sensiblement lorsqu'une personne entreprend de gagner un revenu.

En disant qu'une personne doit se nourrir, se vêtir et s'héberger, je reconnais que je me trouve à revenir à un critère du «à défaut de» qui est l'inverse de celui que j'ai déjà examiné. Ici, le critère serait le suivant: «à défaut de gain ou de production de revenu, les dépenses en question auraient de toute façon été faites». Je dois reconnaître que ce genre de critère peut être manipulé. Par exemple, on peut soutenir que «à défaut de travail, le contribuable n'aurait plus besoin de vêtements coûteux.» Toutefois, dans la plupart des cas, ce type de manipulation pourra être facilement rejetée. Toujours avec le même exemple, on peut conclure que les dépenses d'habillement «n'augmentent pas sensiblement» (Brooks, *loc. cit.*, à la p. 258) du point de vue fiscal lorsqu'une personne améliore sa garde-robe. Subsidièrement, on peut dire que le changement de garde-robe constitue un choix personnel. Enfin, puisque toutes les satisfac-

the increased personal satisfaction associated with possessing a fine wardrobe.

Taking up this last point, I note that in a tax system which is at least partly geared toward the preservation of vertical and horizontal equities (“[h]orizontal equity merely requires that ‘equals’ be treated equally, with the term ‘equals’ referring to equality of ability to pay” and “vertical equity merely requires that the incidence of the tax burden should be more heavily borne by the rich than the poor”: V. Krishna, “Perspectives on Tax Policy” in *Essays on Canadian Taxation*, *supra*, at pp. 5 and 6-7), one seeks to prevent deductions which represent personal consumption. To the extent that a taxpayer can make a lifestyle choice while maintaining the same capacity to gain or produce income, such choices tend to be seen as personal consumption decisions, and the resultant expenses as personal expenses. Professor Brooks gives the example of commuting expenses, which necessarily vary according to where one chooses to live (assuming, of course, that the taxpayer has some choice in this regard). In some cases, it may be helpful to analyze expenses in these terms.

Since I have commented upon the underlying concept of the “business need” above, it may also be helpful to discuss the factors relevant to expense classification in need-based terms. In particular, it may be helpful to resort to a “but for” test applied not to the expense but to the need which the expense meets. Would the need exist apart from the business? If a need exists even in the absence of business activity, and irrespective of whether the need was or might have been satisfied by an expenditure to a third party or by the opportunity cost of personal labour, then an expense to meet the need would traditionally be viewed as a personal expense. Expenses which can be identified in this way are expenses which are incurred by

tions psychiques représentent une forme de consommation à l’intérieur de l’assiette fiscale exhaustive idéale, on peut mettre l’accent sur la satisfaction personnelle accrue liée à la possession d’une belle garde-robe.

Sur ce dernier point, je tiens à faire remarquer qu’à l’intérieur d’un régime fiscal orienté, au moins en partie, vers le maintien d’une équité verticale et horizontale (l’équité horizontale exige simplement que les «égaux» soient traités également; le terme «égaux» étant l’égalité quant à la capacité de payer» et [TRADUCTION] «l’équité verticale exige simplement que l’incidence du fardeau fiscal repose davantage sur les riches que sur les pauvres»: V. Krishna, «Perspectives on Tax Policy» dans *Essays on Canadian Taxation*, *op. cit.*, aux pp. 5, 6 et 7), on cherche à empêcher les déductions correspondant à des dépenses de consommation personnelle. Dans la mesure où un contribuable peut exercer un choix quant à son style de vie et conserver la même capacité de tirer un revenu ou de faire produire un revenu, on a tendance à considérer ces choix comme des décisions de consommation personnelle, et les dépenses qui en résultent, comme des dépenses personnelles. Le professeur Brooks donne l’exemple des frais de déplacement qui varient nécessairement selon l’endroit où une personne choisit de vivre (en supposant bien sûr que le contribuable a un choix à cet égard). Dans certains cas, il peut être utile d’analyser les dépenses en ces termes.

Puisque j’ai fait quelques commentaires sur la notion sous-jacente de «besoins de l’entreprise», il peut être utile aussi de parler des facteurs qui entrent en jeu dans la classification des dépenses en fonction des besoins. Plus précisément, il peut être utile de recourir au critère du «à défaut de» pour l’appliquer non pas à la dépense mais aux besoins que la dépense satisfait. Indépendamment de l’entreprise, le besoin existerait-il? Si un besoin existe même en l’absence de l’activité d’entreprise, et indépendamment de ce que le besoin a été ou aurait été satisfait par des sommes versées à un tiers ou par le coût d’option du labeur personnel, la dépense faite pour répondre au besoin est considérée traditionnellement comme une dépense person-

a taxpayer in order to relieve the taxpayer from personal duties and to make the taxpayer available to the business. Traditionally, expenses that simply make the taxpayer available to the business are not considered business expenses since the taxpayer is expected to be available to the business as a *quid pro quo* for business income received. This translates into the fundamental distinction often drawn between the earning or source of income on the one hand, and the receipt or use of income on the other hand.

It remains to consider the appellant's child care expenses in light of this discussion. First, it is clear on the facts that the appellant would not have incurred child care expenses except for her business. It is relevant to note in this regard that her choice of child care was tailored to her business needs. As a lawyer, she could not personally care for her children during the day since to do so would interfere with client meetings and court appearances, nor could she make use of institutionalized daycare, in light of her working hours. These are points which were recognized by the trial judge.

Second, however, it is equally clear that the need which is met by child care expenses on the facts of this case, namely, the care of the appellant's children, exists regardless of the appellant's business activity. The expenses were incurred to make her available to practise her profession rather than for any other purpose associated with the business itself.

Third, I note that there is no evidence to suggest that child care expenses are considered business expenses by accountants. There is, however, considerable reason to believe that many parents, and particularly many women, confront child care expenses in order to work. There is, first of all, the evidence of the expert witness, already discussed above. In addition, the record before this Court includes a report by Status of Women Canada,

nelle. Des dépenses qui peuvent être identifiées ainsi sont des dépenses engagées par le contribuable pour se dégager d'obligations personnelles et être disponible pour des activités d'entreprise. Traditionnellement, des dépenses permettant simplement au contribuable de se libérer pour affaires ne sont pas considérées comme des dépenses d'entreprise parce qu'on attend du contribuable qu'il soit disponible pour exercer des activités d'affaires en contrepartie du revenu reçu. Cela se traduit dans la distinction fondamentale souvent mentionnée entre la production ou la source du revenu, d'une part, et la réception ou l'utilisation du revenu d'autre part.

Il reste maintenant à examiner les frais de garde d'enfants de l'appelante par rapport à cette analyse. Premièrement, d'après les faits en l'espèce, il est clair que l'appelante n'aurait pas engagé les frais en question si elle n'avait pas eu son entreprise. Il est pertinent de signaler que son choix de service de garde d'enfants était adapté aux besoins de son entreprise. En tant qu'avocate, elle ne pouvait s'occuper de ses enfants personnellement pendant la journée puisqu'il lui aurait été impossible de rencontrer ses clients et de comparaître en cour; elle ne pouvait non plus avoir recours aux services de garde en établissement en raison de son horaire de travail. Ces points ont été reconnus par le juge de première instance.

Deuxièmement, il est tout aussi évident cependant que le besoin auquel répondent les frais de garde d'enfants selon les faits de l'espèce, c'est-à-dire la garde des enfants de l'appelante, existe indépendamment de l'activité d'entreprise poursuivie par l'appelante. Elle a engagé ces dépenses pour être disponible pour l'exercice de sa profession plutôt que pour une autre fin associée à l'entreprise elle-même.

Troisièmement, je constate qu'il n'existe aucune preuve que les comptables considèrent les frais de garde d'enfants comme des dépenses d'entreprise. Il y a cependant bien des raisons de croire que de nombreux parents, plus particulièrement un grand nombre de femmes, doivent faire face à des frais de garde pour travailler. Il y a d'abord la preuve du témoin expert mentionnée précédemment. En outre, on a déposé devant notre Cour un rapport de

entitled the *Report of the Task Force on Child Care* (1986), which demonstrates that a very large number of working parents require non-parental care for their children (see, e.g., Table 4.2). As well, the intervener the Canadian Bar Association presented this Court with survey information which specifically addresses the experience of lawyers in Ontario. That information suggests that for lawyers with children, a significant proportion of child care responsibility is borne by paid child care workers, and the mean proportion is over 250 percent greater for women (25.56 hours per week) than for men (9.53 hours per week): Law Society of Upper Canada, *Transitions in the Ontario Legal Profession* (1991). This demographic picture may increase the likelihood that child care expenses are a form of business expense.

Finally, as a fourth point of analysis, I am uncomfortable with the suggestion that the appellant's decision to have children should be viewed solely as a consumption choice. I frankly admit that there is an element of public policy which feeds my discomfort. In *Brooks v. Canada Safeway Ltd.*, [1989] 1 S.C.R. 1219, Dickson C.J. stated (at p. 1243):

That those who bear children and benefit society as a whole thereby should not be economically or socially disadvantaged seems to bespeak the obvious. It is only women who bear children; no man can become pregnant... it is unfair to impose all of the costs of pregnancy upon one half of the population.

The appellant and her husband freely chose to have children, and they further determined that the costs of child care would be paid by the appellant. However, it would be wrong to be misled by this factual pattern. Pregnancy and childbirth decisions are associated with a host of competing ethical, legal, religious, and socioeconomic influences, and to conclude that the decision to have children should — in tax terms — be characterized as an

Condition féminine Canada, intitulé *Rapport du Groupe d'étude sur la garde des enfants* (1986) qui démontre qu'un très grand nombre de parents sur le marché du travail ont besoin de services de garde non parentale pour leurs enfants (voir, par exemple, le tableau 4.2). De plus, l'intervenante, l'Association du Barreau canadien, a présenté à notre Cour des résultats de sondages qui portent spécifiquement sur la situation des avocats en Ontario. Ces sondages indiquent que, pour les avocats qui ont des enfants, une partie importante de la responsabilité de la garde des enfants est confiée à des gardiens rémunérés, la proportion moyenne étant de 250 pour 100 plus élevée chez les femmes (25,56 heures par semaine) que chez les hommes (9,53 heures par semaine): Barreau du Haut-Canada, *Transitions in the Ontario Legal Profession* (1991). Ce tableau démographique pourrait bien accroître la probabilité que les frais de garde d'enfants constituent une forme de dépense d'entreprise.

Enfin, et c'est le quatrième point de mon analyse, j'ai de la difficulté à accepter l'idée que la décision de l'appelante d'avoir des enfants devrait être considérée seulement comme un choix de consommation. J'admets franchement que ma difficulté se rattache à un certain élément d'ordre public. Dans l'arrêt *Brooks c. Canada Safeway Ltd.*, [1989] 1 R.C.S. 1219, le juge en chef Dickson affirme (à la p. 1243):

Il semble aller de soi que celles qui donnent naissance à des enfants et favorisent ainsi l'ensemble de la société ne devraient pas en subir un désavantage économique ou social. Seules les femmes portent des enfants; aucun homme n'en a la possibilité. [...] il est injuste d'imposer tous les coûts de la grossesse à une seule moitié de la population.

C'est en toute liberté que l'appelante et son mari ont choisi d'avoir des enfants, et ils ont décidé que c'est l'appelante qui allait assumer les coûts des frais de garde. Toutefois, il faut veiller à ne pas se laisser induire en erreur par les faits. Les décisions en matière de grossesse et de naissance se rattachent à toute une série d'influences opposées sur les plans éthique, juridique, religieux et socio-économique, et c'est ignorer toutes ces influences

entirely personal choice, is to ignore these influences altogether. While it might be factually correct to regard this particular appellant's decision to have children as a personal choice, I suggest it is more appropriate to disregard any element of personal consumption which might be associated with it.

What is more, I note that it is not a necessary part of this conclusion that the appellant bears a legal obligation to care for her children, as might be suggested by the following oft-quoted analogy originating from the United States (M. J. McIntyre, "Evaluating the New Tax Credit for Child Care and Maid Service" (1977), 5 *Tax Notes* 7, at p. 8):

The child care deduction was somewhat different because of the legal obligation to care for children. No one would suggest that the costs of caring for a pet elephant are deductible, simply because it is impossible to go to work and leave the elephant alone. What made child care different was that a parent, after making the quintessential personal choice to have a child, could not undo that decision by giving the child to the local zoo. This difference, however, is not sufficient to convert child care into a business expense. . . .

The appellant's legal obligation to care for her children is a relevant consideration in this case: see, e.g., *Criminal Code*, R.S.C., 1985, c. C-46, s. 215. However, it is fallacious to suppose that one's decision to have a pet and one's decision to have a child can be distinguished solely on this basis. As indicated immediately above, these decisions can also be distinguished if one chooses to ignore any element of personal consumption associated with having children, or to borrow a phrase, if one rejects that a child is always "the quintessential personal choice" of the parent.

The factors so far analyzed suggest that, considering only ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h), arguments can be made for and against the classification of the appellant's child care expenses as business expenses. In another case, the arguments might be

que de conclure que la décision d'avoir des enfants devrait, du point de vue fiscal, être qualifiée de décision entièrement personnelle. Bien qu'il puisse être correct de considérer, dans les faits, cette décision de l'appelante comme un choix personnel, je suis d'avis qu'il est plus approprié de n'associer cette décision à aucun élément de consommation personnelle.

Par ailleurs, je constate que cette conclusion n'englobe pas nécessairement le fait que l'appelante a l'obligation légale de s'occuper de ses enfants, comme le sous-entend ce passage souvent cité d'un auteur américain (M. J. McIntyre, «Evaluating the New Tax Credit for Child Care and Maid Service» (1977), 5 *Tax Notes* 7, à la p. 8):

[TRADUCTION] La déduction des frais de garde d'enfants est quelque peu différente compte tenu de l'obligation légale de prendre soin des enfants. Personne n'irait jusqu'à dire que les coûts des soins d'un éléphant apprivoisé sont déductibles, simplement parce qu'il est impossible pour une personne d'aller travailler et de laisser l'éléphant seul. La garde des enfants est différente puisque, après avoir fait le choix fondamentalement personnel d'avoir un enfant, le parent ne peut revenir sur sa décision en donnant l'enfant au zoo local. Toutefois, cette différence ne suffit pas pour faire des frais de garde une dépense d'entreprise. . . .

L'obligation légale qu'a l'appelante de prendre soin de ses enfants est pertinente en l'espèce: voir par exemple, *Code criminel*, L.R.C. (1985), ch. C-46, art. 215. Toutefois, il est faux de supposer que la décision d'avoir un animal familier et celle d'avoir un enfant se distingue à ce point de vue seulement. Comme je viens de l'indiquer, ces décisions se différencient également si l'on choisit d'écarter tout élément de consommation personnelle lié à la décision d'avoir des enfants, ou, pour reprendre l'expression, si l'on rejette qu'un enfant est toujours un «choix fondamentalement personnel» du parent.

D'après les facteurs analysés jusqu'à maintenant, si l'on se fonde seulement sur l'art. 9 et les al. 18(1)(a) et 18(1)(h), on peut avancer des arguments qui appuient ou contestent la classification des frais de garde d'enfants parmi les dépenses

differently balanced, since the existence of a business purpose within the meaning of s. 18(1)(a) is a question of fact, and that the relative weight to be given to the factors analyzed will vary from case to case. However, in general terms, I am of the view that child care expenses are unique: expenditures for child care can represent a significant percentage of taxpayer income, such expenditures are generally linked to the taxpayer's ability to gain or produce income, yet such expenditures are also made in order to make a taxpayer available to the business, and the expenditures are incurred as part of the development of another human life. It can be difficult to weigh the personal and business elements at play.

In this respect, Professor Arnold analyzed the nature of child care expenses soon after s. 63 was introduced into the *Act*. After addressing the extent to which Canadian courts have rationalized the personal versus business expense distinction generally, he makes the following statement (*supra*, at p. 39):

This analysis leads one to the conclusion that the distinction between personal and business expenses does not provide a satisfactory rationale for the treatment of child care expenses. Child care expenses are characterized by personal elements but they also have significant business elements which distinguish them from the "purely" personal expenses.

I agree with this statement, in so far as it recognizes that when one considers deductibility solely with reference to ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h), child care expenses may remain difficult to classify.

I am aware that if I were compelled to reach a conclusion with respect to the proper classification of child care expenses with reference to only ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h) of the *Act*, such a conclusion would involve competing policy considerations. On the one hand, there is value in the traditional tax law test which seeks to identify those expenses

d'entreprise. Dans un autre cas, on pourrait pondérer ces arguments de façon différente puisque l'existence d'un objet lié à l'entreprise au sens de l'al. 18(1)a est une question de fait, et que l'importance relative des facteurs analysés variera d'un cas à l'autre. Toutefois, d'une manière générale, je suis d'avis que les frais de garde d'enfants sont foncièrement différents des autres: les frais de garde d'enfants peuvent représenter un pourcentage important du revenu du contribuable et ces dépenses sont généralement liées à la capacité du contribuable de tirer ou de faire produire un revenu, et pourtant ces dépenses sont engagées pour que le contribuable soit disponible pour l'entreprise et sont engagées aussi en partie dans le cadre du développement d'un autre être humain. Il peut être difficile de déterminer quels éléments personnels et quels éléments liés à l'entreprise entrent en jeu.

À cet égard, le professeur Arnold a analysé la nature des frais de garde d'enfants peu après l'insertion de l'art. 63 dans la *Loi*. Après avoir examiné dans quelle mesure les tribunaux canadiens ont généralement rationalisé la distinction entre les dépenses personnelles et les dépenses d'entreprise, le professeur Arnold dit ceci (*loc. cit.*, à la p. 39):

[TRADUCTION] Cette analyse nous amène à conclure que la distinction entre les dépenses personnelles et les dépenses d'entreprise n'offre pas de justification satisfaisante quant au traitement à accorder aux frais de garde d'enfants. Ces frais comportent des éléments personnels, mais ils renferment également d'importants éléments d'entreprise qui les distinguent des dépenses «purement» personnelles.

Je suis d'accord avec cette déclaration dans la mesure où elle reconnaît que les frais de garde d'enfants peuvent demeurer difficiles à qualifier lorsque l'on examine leur déductibilité en fonction seulement de l'art. 9 et des al. 18(1)a) et 18(1)h).

Je suis conscient du fait que si j'étais obligé de décider de la classification appropriée des frais de garde d'enfants en me fondant uniquement sur l'art. 9 et les al. 18(1)a) et 18(1)h) de la *Loi*, ma conclusion devrait tenir compte de considérations de principe. D'un côté, il y a du bon dans le critère traditionnel en droit fiscal qui cherche à identifier

which simply make a taxpayer available to the business, and which proceeds to classify such expenses as “personal” for the reason that a “personal need” is being fulfilled. On the other hand, however, it is inappropriate to disregard lightly the policy considerations which suggest that choice and consumption have no role to play in the classification of child care expenses.

In the Federal Court of Appeal, a needs-based analysis carried the day. The court concluded that “the concept of a business expense has been developed exclusively in relation to the commercial needs of the business, without any regard to the particular needs of those in charge” (p. 523). If other policy considerations are disregarded, an availability analysis virtually compels this conclusion. In this regard, however, I find interesting the comments of Professor Macklin which relate to the conclusion of the Federal Court of Appeal just quoted (A. Macklin, “*Symes v. M.N.R.: Where Sex Meets Class*” (1992), 5 *C.J.W.L.* 498, at pp. 507-8):

This assertion failed to acknowledge that as long as business has been the exclusive domain of men, the commercial needs of business have been dictated by what men (think they) need to expend in order to produce income. The fact that these expenditures also have a “personal” element was never treated as a complete bar. . . . It seems closer to the truth to suggest that these practices inhere in the way men, or some men, engage in business. Of course, since men have (until very recently) been the only people engaging in business, it is easy enough to conflate the needs of businessmen with the needs of business. Women’s needs in doing business will necessarily be different, and one might reasonably demand a reconceptualization of “business expenses” that reflects the changing composition of the business class.

Although I wish to make no comment about expenses which have a “personal” element but which are nonetheless currently treated as business expenses, and although Professor Macklin fails to note the role of taxpayer availability in her discussion of “needs”, it is difficult to argue that history has not conflated the “needs of businessmen with

les frais qui permettent seulement au contribuable de se rendre disponible pour l’entreprise et qui les qualifient alors de frais «personnels» pour la raison qu’un besoin personnel est satisfait. De l’autre côté, par contre, il est malvenu d’écarter à la légère les considérations de principe qui indiquent que le choix et la consommation n’ont aucun rôle à jouer dans la classification des frais de garde d’enfants.

En Cour d’appel fédérale c’est l’analyse fondée sur les besoins qui a prévalu. La cour a conclu que «le concept de dépense d’entreprise a été développé exclusivement en fonction des besoins d’affaires de l’entreprise, en faisant abstraction des besoins particuliers des personnes qui dirigent» (p. 523). Si d’autres considérations de principe sont écartées, une analyse fondée sur la disponibilité commande virtuellement cette conclusion. À ce sujet, toutefois, je trouve intéressants les commentaires du professeur Macklin sur l’extrait précité de la conclusion de la Cour d’appel (A. Macklin, «*Symes v. M.N.R.: Where Sex Meets Class*» (1992), 5 *R.F.D.* 498, aux pp. 507 et 508):

[TRADUCTION] Cette affirmation ne tient pas compte du fait suivant: aussi longtemps que les affaires sont demeurées l’apanage des hommes, les besoins commerciaux en affaires étaient déterminés par ce dont les hommes avaient (croyaient avoir) besoin de dépenser pour produire un revenu. Le fait que ces dépenses comportent aussi un élément «personnel» n’a jamais été traité comme une interdiction complète. [. . .] On se rapproche davantage de la vérité en affirmant que ces pratiques sont propres aux hommes ou à certains hommes qui sont en affaires. Certes, puisque les hommes (jusqu’à tout récemment) étaient les seuls à œuvrer en affaires, il est assez facile de confondre les besoins des hommes d’affaires et les besoins des affaires. Les besoins des femmes en affaires différeront nécessairement, et on pourrait raisonnablement s’attendre à l’établissement d’un nouveau concept de «dépenses d’entreprise» adapté à l’évolution du monde des affaires.

Bien que je préfère m’abstenir de tout commentaire sur certaines dépenses qui comportent un élément «personnel» mais qui sont pourtant traitées comme des dépenses d’entreprise et bien que le professeur Macklin ait omis le rôle que joue l’aspect «disponibilité» de la contribuable dans sa discussion des besoins, il est difficile de contester que

the needs of business” as Professor Macklin suggests. Therefore, to the extent that traditional income tax law would classify child care expenses as “personal” simply because such expenses are incurred in order to make the taxpayer “available”^a to the business — and in the absence of s. 63 — it might be correct to assert that the changing composition of the business class and changing social structure demand a reconceptualization.^b

However, I find it unnecessary to determine whether reconceptualization is appropriate having regard to the presence of s. 63 in the *Act*. Section 63 cannot be lightly disregarded (E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87):^c

... the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.^d

In fact, as I will now attempt to demonstrate, I do not believe that ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h) can be interpreted to account for a child care business expense deduction, in light of the language used in s. 63.^e

(iv) *The Effect of s. 63*

The appellant argues that the presence of s. 63 in the *Act* should not affect the deductibility of child care costs as business expenses. She suggests that the language of that provision does not operate to confine taxpayers in making deductions for child care expenses. Additionally, she relies upon the decision in *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1970] Ex. C.R. 274, to suggest that when a taxpayer has expenses which exceed an amount made deductible by a specific provision of the *Act*, the taxpayer can have recourse to a more general provision in order to deduct the full amount. In my opinion, her arguments must fail.^f

l’Histoire a confondu les «besoins des hommes d’affaires et les besoins des affaires», comme le suggère le professeur Macklin. Par conséquent, dans la mesure où le droit fiscal traditionnel placerait les frais de garde d’enfants dans les frais «personnels» pour la simple raison que ces dépenses sont faites pour que le contribuable soit «disponible» pour travailler — et en l’absence de l’art. 63 — on pourrait affirmer à bon droit que l’évolution de la composition de la classe des affaires et de la structure sociale exige une nouvelle approche conceptuelle.^g

Toutefois, j’estime inutile de décider si une nouvelle approche conceptuelle s’impose, en raison de l’art. 63 de la *Loi*, dont on ne peut ignorer l’existence à la légère (E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), à la p. 87):^h

[TRADUCTION] ... les mots d’une loi doivent être interprétés dans le contexte global, selon leur acception logique courante en conformité avec l’esprit et l’objet de la loi et l’intention du législateur.ⁱ

En fait, comme je tenterai maintenant de le démontrer, compte tenu du libellé de l’art. 63, je ne crois pas que l’art. 9 et les al. 18(1)(a) et (h) puissent être interprétés de façon à justifier une déduction des frais de garde d’enfants à titre de dépense d’entreprise.^j

(iv) *L’incidence de l’art. 63*

L’appelante soutient que l’existence de l’art. 63 de la *Loi* ne devrait pas influencer sur la déductibilité des frais de garde d’enfants à titre de dépense d’entreprise. Elle dit que le libellé de cette disposition n’a pas pour effet de limiter les déductions demandées par les contribuables pour les frais de garde d’enfants. En outre, elle se fonde sur l’arrêt *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. c. Ministre du Revenu National*, [1970] R.C. de l’É. 274, pour soutenir que, si un contribuable a des dépenses qui excèdent le montant de la déduction prévue dans une disposition spécifique de la *Loi*, il peut recourir à une disposition plus générale pour déduire le plein montant. À mon avis, ses arguments doivent échouer.^k

Considering first the language of s. 63, it is readily apparent that the *Act's* definition of "child care expenses" specifically comprehends the purpose for which the appellant incurred her nanny expenses. According to part of that definition, a child care expense is one incurred in order to provide child care services "to enable the taxpayer . . . to carry on a business either alone or as a partner": s. 63(3)(a)(i)(B). Furthermore, s. 63(1)(e) operates to cap the deduction with reference to "earned income", which is defined in s. 63(3)(b)(iii) to include "incomes from all businesses carried on either alone or as a partner actively engaged in the business".

The fact that this language accurately describes the situation at hand — i.e., a law partner paying child care in order to work — is itself persuasive reason to suppose that ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h) cannot be interpreted to permit a child care business expense deduction. Décarv J.A., in the Federal Court of Appeal below, considered this language to be "clear and not open to question", and suggested that s. 63 is "really a code in itself, complete and independent" (p. 525). In addition to the plain language of the quoted provisions, however, there are other reasons to believe that this is the correct interpretation.

One such reason is the structure of s. 63 itself. Section 63 places a number of limitations upon the child care deduction. It varies the deduction according to the taxpayer's earned income, or according to the product obtained when a fixed sum is multiplied by the number of children requiring care, subject to an annual ceiling. In addition, when two or more taxpayers have contributed during a year to the support of a child, the scheme established by s. 63 ordinarily limits the deduction in a further way: it makes the deduction available only to the lower earning supporter — see s. 63(2).

Examinons tout d'abord le libellé de l'art. 63: il est évident que la définition de «frais de garde d'enfants» dans la *Loi* mentionne spécifiquement l'objet pour lequel l'appelante a engagé des dépenses de garde d'enfants. Selon une partie de cette définition, les frais de garde d'enfants sont engagés dans le but de faire assurer la garde d'un enfant par des services de garde «pour permettre au contribuable [. . .] d'exploiter une entreprise, soit seul, soit comme associé»: div. 63(3)a(i)(B). Par ailleurs, l'al. 63(1)e a pour effet de limiter la déduction en fonction du «revenu gagné» incluant, selon le sous-al. 63(3)b(iii), «des revenus qu'il tire de toutes les entreprises qu'il exploite soit seul, soit comme associé participant activement à l'exploitation de l'entreprise».

Le fait que ces dispositions décrivent exactement la situation en l'espèce — une associée dans un cabinet d'avocats qui paie des frais de garde afin de pouvoir travailler — est en soi un motif convaincant de supposer que l'art. 9 et les al. 18(1)a et 18(1)h ne peuvent être interprétés de façon à autoriser une déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. Le juge Décarv de la Cour d'appel fédérale a dit, en l'espèce, que l'art. 63 «de par ses termes mêmes, clairs, indiscutables» est «un véritable code en soi, complet, autonome» (p. 525). Toutefois, outre les termes clairs des dispositions mentionnées, il existe d'autres motifs de croire que c'est l'interprétation correcte.

Un de ces motifs est l'économie même de l'art. 63. L'article 63 prévoit un certain nombre de restrictions quant aux déductions pour frais de garde d'enfants. Le montant de la déduction varie en fonction du revenu gagné, ou du produit obtenu par la multiplication d'une somme fixe par le nombre d'enfants ayant besoin de soins de garde, sous réserve d'une limite annuelle. En outre, si plus d'un contribuable a participé aux frais d'entretien d'un enfant, le régime établi par l'art. 63 limite habituellement les déductions d'une autre façon: seule la personne qui a le revenu le moins élevé peut se prévaloir des déductions — voir le par. 63(2).

To the extent that s. 63 intends to limit child care expense deductions to lower earning supporters, the appellant's position could substantially undermine that intent. In this case, the appellant and her husband admittedly made a "family decision" to the effect that the appellant alone bears the financial burden of child care: see Federal Court of Appeal judgment, at p. 513. By proffering evidence on this point, the appellant would seek to avoid the definition of "supporting person" in s. 63(3)(d) of the *Act*, which would statutorily define her husband as such a person, notwithstanding the "family decision". In the result, she would take a complete deduction of the child care expenses, free from the consideration of whether or not she is the lower earning supporter.

The appellant's approach is unworkable. For example, consider the case of two spouses living with an eligible child, one of whom is an employee earning a low income, and the other of whom is a businessperson earning a higher income. The approach of the appellant clearly invites this couple to make a "family decision" in order to establish that the cost of child care is the sole responsibility of the taxpayer with business income. Without casting aspersions upon the appellant, I fear that in many cases there would be more bookkeeping than reality about such a decision. The courts being poorly suited to assess the validity of "family decisions" of this sort, I am inclined to believe that the intent of s. 63 is to prevent the need for such assessments. Further, by statutorily defining both parents to be responsible for child care expenses for tax purposes, s. 63(3)(d) is entirely congruent with a contemporary understanding of parental obligations in that regard.

Additionally, it is important to acknowledge the context of s. 63 within the *Act* as a whole. Section 63 exists within Division B, subdivision e of the *Act*. As set out in s. 3(c), the deductions permitted by this subdivision are made only after income from each of the various sources has been calculated. In this regard, it is relevant to consider s. 4. Section 4(1)(a) of the *Act* provides that each

Si l'intention de l'art. 63 est de limiter les déductions aux personnes assumant les frais d'entretien qui ont un revenu moins élevé, la position de l'appelante pourrait grandement contrecarrer cet objet. En l'espèce, l'appelante et son mari ont admis avoir pris une «décision de famille» visant à ce que l'appelante assume seule les frais de garde d'enfants: voir le jugement de la Cour d'appel fédérale à la p. 513. En présentant des éléments de preuve sur ce point, l'appelante chercherait à se soustraire à la définition de «personne assumant les frais d'entretien» prévue à l'al. 63(3)d) de la *Loi*, qui légalement définirait son conjoint comme répondant à cette définition, nonobstant la «décision de famille». En définitive, elle déduirait complètement les frais de garde d'enfants, qu'elle soit ou non la personne ayant le revenu le moins élevé.

La démarche de l'appelante est inapplicable. Prenons par exemple, le cas où deux conjoints vivent avec un enfant admissible; un des conjoints est un employé qui a un revenu peu élevé, l'autre est en affaires et gagne un revenu plus élevé. La démarche de l'appelante invite clairement le couple à prendre une «décision de famille» visant à établir que c'est le contribuable avec un revenu d'entreprise qui assumera en totalité les frais de garde. Sans vouloir dénigrer l'appelante, je crains que, dans de nombreux cas, ce soit là plus un exercice comptable qu'une image de la réalité. Les tribunaux étant mal placés pour évaluer la validité de telles «décisions de famille», je tendrais à croire que l'objet de l'art. 63 est justement d'empêcher le recours à ces évaluations. Par ailleurs, lorsqu'il dit que les deux parents sont responsables des frais d'entretien de l'enfant aux fins fiscales, l'al. 63(3)d) est entièrement compatible avec la perception contemporaine que l'on a des obligations parentales à cet égard.

En outre, il importe de reconnaître le contexte dans lequel se situe l'art. 63 dans l'ensemble de la *Loi*. L'article 63 est situé dans la section B, sous-section e de la *Loi*. Comme le prévoit l'al. 3c), les déductions autorisées par cette sous-section sont faites seulement après le calcul du revenu en provenance des diverses sources. À cet égard, il est pertinent d'examiner l'art. 4. L'alinéa 4(1)a) de la

source of income is initially considered in isolation as one determines the taxpayer's overall income for the year. Then, s. 4(2) provides that in applying s. 4(1), "no deductions permitted by sections 60 to 63 are applicable either wholly or in part to a particular source".

Brief reference to s. 4(2) is made in the respondent's factum. Aside from this reference, the section was not otherwise discussed by the parties in this case, and it has not been the subject of any significant commentary of which I have been made aware. For this reason, I do not wish to overstate the importance of s. 4(2) to my analysis. Section 4(2) obviously means that the child care expense deduction in s. 63 is not referable to a particular source of income. In other words, the s. 63 calculation is not relevant to the computation of business income. Less obviously, it may also mean that the type of deduction provided for in s. 63 (i.e., any deduction in respect of child care expenses) cannot occur within the source calculations. In other words, s. 4(2) may be further evidence that s. 63 is intended to be a complete legislative response to the child care expense issue.

At this point, it is appropriate to discuss *Olympia Floor & Tile, supra*, upon which the appellant relied in order to deny that the specific deduction allowed by s. 63 must override the potential for a more general deduction elsewhere in the *Act*. In that case, unchallenged evidence was led to establish that between 25 and 30 percent of a taxpayer's sales in each of two taxation years went toward charitable gifts. The taxpayer sought to deduct the full amount of such gifts, arguing that the sums were expended in order to increase future sales, and that for this reason, they constituted business expenses. The Minister took the position, however, that the deductibility of the gifts was governed by s. 27(1)(a) of the *Act* (now see s. 118.1) which established that a taxpayer could deduct charitable

Loi dit qu'il faut examiner séparément chaque source de revenu pour déterminer le revenu global du contribuable pour l'année. Le paragraphe 4(2) prévoit ensuite que pour l'application du par. 4(1): «aucune des déductions autorisées par les articles 60 à 63 n'est applicable, en totalité ou en partie, à une source déterminée».

Dans son mémoire, l'intimée fait brièvement mention du par. 4(2). À part cette mention, les parties en l'espèce n'ont pas examiné davantage cette disposition; à ma connaissance, celle-ci n'a pas fait l'objet de commentaires importants. C'est pourquoi je ne veux pas exagérer l'importance du par. 4(2) dans le cadre de mon analyse. Le paragraphe 4(2) signifie de toute évidence que la déduction pour frais de garde d'enfants selon l'art. 63 n'est pas applicable à une source particulière de revenus. En d'autres termes, le calcul visé à l'art. 63 n'est pas pertinent dans le calcul du revenu d'entreprise. Toutefois, il n'est peut-être pas aussi évident que le type de déduction prévue à l'art. 63 (c.-à-d. toute déduction ayant trait aux frais de garde d'enfants) ne peut avoir lieu dans le cadre du calcul du revenu. En d'autres termes, le par. 4(2) pourrait bien être une autre preuve que l'art. 63 se veut une réponse législative complète à la question des frais de garde d'enfants.

Il convient à ce stade d'analyser l'arrêt *Olympia Floor & Tile*, précité, sur lequel l'appelante se fonde pour nier que la déduction spécifique autorisée par l'art. 63 doit l'emporter sur toute autre déduction générale prévue ailleurs dans la *Loi*. Dans cette affaire, des éléments de preuve non contestés établissaient que les dons de charité représentaient entre 25 et 30 pour 100 des ventes du contribuable dans chacune des deux années d'imposition en cause. Le contribuable avait cherché à déduire la totalité du montant de ces dons, soutenant qu'il les avait faits pour accroître ses ventes futures et qu'ils constituaient en conséquence des dépenses d'entreprise. Cependant, le ministre avait adopté comme position que la déduction de ces dons était régie par l'al. 27(1)a) de la *Loi* (maintenant l'art. 118.1) en vertu duquel un contribuable pouvait déduire les «dons» de cha-

“gifts” not exceeding 10 percent of the taxpayer’s taxable income for the year.

Jackett P. accepted the taxpayer’s position. He was convinced that the taxpayer made the contributions largely, if not entirely, “for the purpose of increasing its sales and only subsidiarily, if at all, for charitable or benevolent reasons” (p. 276). For this reason, he was satisfied that the expenses could constitute business expenses, and the important question became the effect of s. 27(1)(a). Jackett P. recognized that s. 27(1)(a) calculated the allowable charitable deduction with reference to the taxpayer’s income, and stated (at p. 282):

... it follows that what is being permitted by that provision is a deduction of an amount that has been given out of the corporation’s income after it has been earned and not a deduction of an amount that has been laid out as part of the income earning process. . . .

From this position, it was then a simple matter for Jackett P. to conclude that the taxpayer’s expense was not the sort of expense contemplated by the language of s. 27(1)(a). He did so in the following terms (at p. 284):

In my view, when a taxpayer makes an outlay for the purpose of producing income — *i.e.* as part of his profit making process — even though that outlay takes the form of a “gift” to a charitable organization, it is not a “gift” within the meaning of that word in section 27(1)(a) which, by reason of the place it holds in the process of computing taxable income, was obviously intended to confer a benefit on persons who made contributions *out of income* and was not intended to provide deductions for outlays made in the course of the income earning process. [Emphasis in original.]

In the result, therefore, the taxpayer could deduct the charitable donations as part of its business profit calculation, notwithstanding the specific provision relating to the deduction of charitable gifts.

The decision of Jackett P. in *Olympia Floor & Tile, supra*, has recently been followed in *Impenco Ltd. v. Minister of National Revenue*, 88 D.T.C. 1242 (T.C.C.). I wish to express neither approval

rité jusqu’à concurrence de 10 pour 100 de son revenu imposable pour l’année.

Le président Jackett a accepté la position de l’appelante. Il était convaincu que les contributions étaient versées essentiellement, sinon entièrement, «aux fins d’accroître ses ventes et seulement subsidiairement, le cas échéant, pour des motifs de charité ou de bienfaisance» (p. 277). Pour ce motif, il était convaincu que les dépenses pouvaient constituer des dépenses d’entreprise, et la question importante était alors de savoir quel était l’effet de l’al. 27(1)a). Le président Jackett a reconnu que l’al. 27(1)a) permettait de calculer la déduction de charité admissible relativement au revenu du contribuable; il affirme (à la p. 283):

... il s’ensuit que cet article autorise la déduction d’une somme qui a été donnée par la corporation sur son revenu après qu’il a été gagné, et non la déduction d’une somme qui a été engagée pour gagner ce revenu. . . .

Se fondant sur cette position, il était ensuite facile pour le président Jackett de conclure que les dépenses du contribuable n’étaient pas du type de celles visées par l’al. 27(1)a) (à la p. 285):

À mon avis, lorsque un contribuable engage une dépense en vue de produire un revenu — c’est-à-dire afin de réaliser des bénéfices — même si cette dépense se présente sous la forme d’un «don» à une organisation de charité, il ne s’agit pas d’un «don» au sens que donne à ce terme l’article 27(1)a), qui, d’après le rôle qu’il joue dans la méthode de calcul du revenu imposable, avait certainement pour but de conférer un avantage aux personnes qui ont fait des contributions *en les retirant de leur revenu*, et non de permettre de déduire des débours engagés en vue de gagner un revenu. [En italique dans l’original.]

En définitive, le contribuable pouvait déduire les dons de charité dans le calcul de ses bénéfices d’entreprise, nonobstant la disposition spécifique relative à la déduction pour dons de charité.

La décision du président Jackett dans *Olympia Floor & Tile*, précité, a récemment été suivie dans l’arrêt *Impenco Ltée c. Minister of National Revenue*, 88 D.T.C. 1242 (C.C.I.). Je ne veux exprimer

nor disapproval of the approach taken in either case with respect to the charitable donation issue *per se*. Instead, it is sufficient to highlight the real basis for the decision in *Olympia Floor & Tile*. In my view, what that case says is that a particular expenditure, such as a charitable donation, may be made for more than one purpose. In such a case, it will be relevant to consider whether the actual purpose of the expenditure is addressed in the *Act*. If a specific provision exists which limits deductibility in respect of that purpose, then that should be the end of the matter. If, however, the purpose is not addressed in a specific provision, recourse may be had to more general rules governing deductibility.

In this case, the appellant willingly admits — indeed, she argues — that she has incurred child care expenses in order to gain or produce income. Only one purpose for the expenses has been advanced. On the facts of *Olympia Floor & Tile*, *supra*, a donation made with a truly charitable intent (out of a taxpayer's previously calculated "income") would undoubtedly have been limited by the specific language of s. 27(1)(a). Likewise, on the facts of this case, the purpose for which the appellant maintains she has incurred her child care expenses falls squarely within the language of s. 63; they were, she argues, incurred in order to "enable" her to "carry on a business . . . as a partner" within the meaning of s. 63(3)(a)(i)(B), and they were incurred for that reason alone. Since that purpose is specifically addressed in s. 63 of the *Act*, she cannot claim a deduction employing that same purpose under s. 9. Thus, I do not find persuasive support for the appellant's position from *Olympia Floor & Tile*, *supra*.

Although it is unnecessary to my conclusion, I wish to note, finally, that evidence of Parliamentary intent appears to support my view. At the outset of his reasons, Décary J.A. in the Federal Court of Appeal reviewed the fiscal history of child care expenses, as well as government policies on such expenses, and I consider his discussion helpful. I wish, however, to make particular note of the proposals which directly led to the 1972 introduction of s. 63. In *Proposals for Tax Reform* (1969) (E. J.

ni accord ni désaccord quant à la démarche adoptée dans ces deux cas relativement à la question des dons de charité. En fait, qu'il suffise de faire ressortir le véritable fondement de l'arrêt *Olympia Floor & Tile*. À mon avis, cet arrêt affirme qu'une dépense donnée, tel un don de charité, peut avoir plus d'un objet. Dans un tel cas, il sera pertinent d'examiner si le véritable objet de la dépense est prévu dans la *Loi*. S'il existe une disposition spécifique limitant la déduction relativement à l'objet en question, cela devrait clore la discussion. Toutefois, si l'objet en question n'est pas prévu dans une disposition spécifique, on pourrait alors recourir aux règles générales applicables aux déductions.

En l'espèce, l'appelante admet volontiers — en fait, elle soutient — qu'elle a engagé des frais de garde d'enfants pour tirer ou faire produire un revenu. Les dépenses n'avaient qu'un seul objet. D'après les faits de l'affaire *Olympia Floor & Tile*, précité, un don fait avec une intention véritablement charitable (sur le «revenu» calculé d'un contribuable) aurait sans aucun doute été assujéti aux restrictions explicites de l'al. 27(1)a). De même, d'après les faits en l'espèce, l'objet des frais de garde d'enfants, selon l'appelante, est précisément visé par le libellé de l'art. 63; ces frais, soutient-elle, ont été engagés pour lui «permettre» «d'exploiter une entreprise [. . .] comme associé participant» au sens de la div. 63(3)a)(i)(B), et ils ont été engagés pour ce motif seulement. Puisque cet objet est spécifiquement prévu à l'art. 63 de la *Loi*, elle ne peut demander une déduction utilisant le même objet en vertu de l'art. 9. En conséquence, je ne pense pas que l'arrêt *Olympia Floor & Tile*, précité, appuie d'une façon convaincante la position de l'appelante.

Enfin, bien que ce ne soit pas nécessaire pour étayer ma conclusion, je tiens à faire remarquer que la preuve de l'intention du législateur paraît appuyer mon point de vue. Au début de ses motifs, le juge Décary de la Cour d'appel fédérale examine l'historique fiscal des frais de garde d'enfants ainsi que les politiques gouvernementales en cette matière; son analyse est utile. Je tiens cependant à faire tout particulièrement état des propositions qui ont directement abouti à l'adoption de l'art. 63 en

Benson, Minister of Finance), the following approach to child care expenses is advocated (at p. 15):

2.7 We propose to permit deduction of the child care expenses that face many working parents today. The problem of adequately caring for children when both parents are working, or when there is only one parent in the family and she or he is working, is both a personal and a social one. We consider it desirable on social as well as economic grounds to permit a tax deduction for child care expenses, under carefully controlled terms, in addition to the general deduction for children.

2.9 This new deduction for child care costs would be a major reform. While it is not possible to make an accurate forecast of the number who would benefit from this new deduction, it seems likely to be several hundred thousand families. It would assist many mothers who work or want to work to provide or supplement the family income, but are discouraged by the cost of having their children cared for. [Emphasis added.]

These proposals suggest to me that s. 63 was intended by Parliament to address comprehensively child care expenses. I cannot imagine that a system which allowed some parents to deduct expenses under general provisions respecting business income, but which confined others to a s. 63 regime, would permit deductibility "under carefully controlled terms" within the meaning of the above quotation. Further, I am not impressed by the suggestion that Parliament intended s. 63 to limit deductibility only for employees. The proposals do not specify the kind of "work" which is to be encouraged, and the language of s. 63 clearly addresses income from business.

For these reasons, a straightforward approach to statutory interpretation has led me to conclude that the *Act* intends to address child care expenses, and does so in fact, entirely within s. 63. It is not necessary for me to decide whether, in the absence of

1972. Voici comment les «*Propositions de réforme fiscale*» (1969) (E. J. Benson, ministre des Finances), proposaient de traiter les frais de garde d'enfants (aux pp. 17 et 18):

a 2.7 Nous proposons de permettre aux parents qui travaillent de déduire certaines dépenses afférentes à la garde des enfants. Lorsque les deux conjoints travaillent ou lorsque l'enfant n'a qu'un parent et que ce dernier travaille, bien prendre soin des enfants est un problème personnel aussi bien que social. Nous estimons souhaitable, tant du point de vue social qu'économique, qu'il soit possible de déduire du revenu, en plus de la déduction générale accordée à l'égard des enfants, certaines dépenses afférentes à la garde des enfants, sous certaines conditions bien déterminées.

d 2.9 Cette nouvelle déduction pour la garde des enfants constituera une réforme majeure. Le nombre exact des familles qui pourront en bénéficier ne peut pas être prévu mais, selon toute probabilité, il se chiffrera par plusieurs centaines de milliers. Cette nouvelle déduction aidera les nombreuses mères qui travaillent ou qui veulent travailler afin d'accroître le revenu familial, mais qui reculent devant les dépenses qu'entraîne la garde de leurs enfants. [Je souligne.]

f À mon avis, ces propositions laissent entendre que le législateur avait l'intention que l'art. 63 couvre de façon exhaustive la question des frais de garde d'enfants. Je ne peux concevoir comment un régime, qui autoriserait certains parents à déduire des dépenses en vertu de dispositions générales relatives au revenu d'entreprise, mais qui limiterait les autres au régime établi par l'art. 63, permettrait les déductions «sous certaines conditions bien déterminées» au sens du passage que je viens de citer. Par ailleurs, je n'appuie pas l'idée que le législateur a voulu limiter aux employés seulement les déductions visées à l'art. 63. Les propositions ne précisent pas le type de «travail» qu'il faut favoriser, et le libellé de l'art. 63 traite clairement du revenu d'entreprise.

i Pour ces motifs, une analyse simple des principes d'interprétation des lois m'amène à conclure que la *Loi* vise à traiter des frais de garde d'enfants, et qu'elle le fait entièrement à l'intérieur de l'art. 63. Il n'est pas nécessaire de décider si, en

s. 63, ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h) are capable of comprehending a business expense deduction for child care. Given s. 63, however, it is clear that child care cannot be considered deductible under principles of income tax law applicable to business deductions.

(b) If child care expenses are not otherwise deductible under principles of income tax law applicable to business deductions, are they deductible as such using the values of the Charter as an interpretive aid?

The appellant argued that the values of the *Charter* can be used in this case as an interpretive aid. In particular, reliance is placed upon the decisions of this Court in *Hills v. Canada (Attorney General)*, *supra*, and *Slaight Communications Inc. v. Davidson*, *supra*.

In *Hills*, *supra*, this Court was asked to interpret the meaning of the word "financing" in unemployment insurance legislation. In reaching a decision, this Court referred, *inter alia*, to the purpose of the provision containing the word, to the purpose of the statute as a whole, and to the proposition that doubt should be resolved in favour of the claimant. Finally, my colleague L'Heureux-Dubé J. had occasion to state the following (at p. 558):

Appellant, while not relying on any specific provision of the *Charter*, nevertheless urged that preference be given to *Charter* values in the interpretation of a statute, namely freedom of association. I agree that the values embodied in the *Charter* must be given preference over an interpretation which would run contrary to them. . . .

In a similar fashion, in *Slaight Communications*, *supra*, this Court was asked to determine whether the language of certain labour legislation conferred upon an adjudicator the power to make a particular kind of order. In responding, Lamer J. (as he then was) stated the following (at p. 1078):

Although this Court must not add anything to legislation or delete anything from it in order to make it consistent with the *Charter*, there is no doubt in my mind that it should also not interpret legislation that is open to more

l'absence de l'art. 63, l'art. 9 et les al. 18(1)a) et 18(1)h) pourraient englober une déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. Toutefois, compte tenu de l'art. 63, il est clair que les frais de garde d'enfants ne peuvent être considérés comme déductibles en vertu des principes de droit fiscal applicables aux déductions de dépenses d'entreprise.

b) Si les frais de garde d'enfants ne sont pas déductibles en vertu des principes de droit fiscal applicables aux déductions de dépenses d'entreprise, le sont-ils par le recours aux valeurs de la Charte dans l'interprétation?

L'appelante soutient que les valeurs de la *Charte* peuvent être utilisées en l'espèce pour aider à l'interprétation. Elle invoque tout particulièrement les arrêts *Hills c. Canada (Procureur général)* et *Slaight Communications Inc. c. Davidson*, précités.

Dans l'arrêt *Hills*, précité, notre Cour devait interpréter le mot «finance» dans le contexte d'une loi sur l'assurance-chômage. Pour arriver à sa décision, notre Cour a notamment parlé de l'objet de la disposition où se trouvait le terme en question, de l'objet de la loi dans son ensemble et du fait que tout doute doit bénéficier au prestataire. Enfin, ma collègue le juge L'Heureux-Dubé a fait la déclaration suivante (à la p. 558):

Bien qu'il n'invoque aucune disposition précise de la *Charte*, l'appelant a néanmoins soutenu que, dans l'interprétation d'une loi, on doit donner la préférence aux valeurs consacrées dans la *Charte*, notamment à celle de la liberté d'association. Je suis d'accord que ces valeurs doivent être préférées à une interprétation qui leur serait contraire . . .

De la même façon, dans l'arrêt *Slaight Communications*, précité, notre Cour devait déterminer si le libellé de la législation du travail conférait à un arbitre le pouvoir de rendre une ordonnance particulière. Dans sa réponse, le juge Lamer (maintenant Juge en chef) a dit (à la p. 1078):

Or, quoique cette Cour ne doive pas ajouter ou retrancher un élément à une disposition législative de façon à la rendre conforme à la *Charte*, elle ne doit pas par ailleurs interpréter une disposition législative, susceptible

than one interpretation so as to make it inconsistent with the *Charter* and hence of no force or effect. Legislation conferring an imprecise discretion must therefore be interpreted as not allowing the *Charter* rights to be infringed.

I agree with the sentiment reflected in both of these quotations, but I fail to see their relevance in this case. In both *Hills* and *Slaight Communications*, this Court was confronted with statutory language which was ambiguous. In each case, the values of the *Charter* were consulted to resolve the ambiguity. However, each case recognizes that to consult the *Charter* in the absence of such ambiguity is to deprive the *Charter* of a more powerful purpose, namely, the determination of a statute's constitutional validity. If statutory meanings must be made congruent with the *Charter* even in the absence of ambiguity, then it would never be possible to apply, rather than simply consult, the values of the *Charter*. Furthermore, it would never be possible for the government to justify infringements as reasonable limits under s. 1 of the *Charter*, since the interpretive process would preclude one from finding infringements in the first place.

Had s. 63 not been present, it might be arguable that the equality values in the *Charter* could have informed the interpretation of ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h) of the *Act*. However, as already discussed, s. 63 eliminates any question of ambiguity, and by so doing, also eliminates the need for recourse to *Charter* values in this case. My analysis of the *Income Tax Act* has ineluctably led me to conclude that the *Act* does not permit a business expense deduction in respect of child care as part of its s. 9 profit calculation, but instead limits the child care deduction in accordance with s. 63.

Accordingly, with respect to those taxation years not directly reviewable in constitutional terms by s. 15(1) of the *Charter*, I would affirm the reassessments by Revenue Canada which disallowed the deductions claimed by the appellant.

de plus d'une interprétation, de façon à la rendre incompatible avec la *Charte* et, de ce fait, inopérante. Une disposition législative conférant une discrétion imprécise doit donc être interprétée comme ne permettant pas de violer les droits garantis par la *Charte*.

Je suis d'accord avec le sentiment exprimé dans ces deux citations, mais je ne réussis pas à en établir la pertinence en l'espèce. Dans les arrêts *Hills* et *Slaight Communications*, notre Cour devait examiner des dispositions législatives ambiguës. Dans chaque cas, on a examiné les valeurs de la *Charte* pour résoudre l'ambiguïté. Toutefois, chaque arrêt reconnaît que consulter la *Charte* en l'absence d'une telle ambiguïté la prive d'un objet plus important, la détermination de la constitutionnalité d'une loi. Si les dispositions législatives devaient être rendues compatibles avec la *Charte* même en l'absence d'ambiguïté, alors il ne serait jamais possible d'appliquer, plutôt que de simplement consulter, les valeurs de la *Charte*. En outre, le gouvernement ne pourrait jamais justifier une atteinte à la *Charte* comme une limite raisonnable en vertu de l'article premier puisque le processus d'interprétation empêcherait initialement de conclure à l'existence d'une atteinte à la *Charte*.

En l'absence de l'art. 63, on aurait peut-être pu soutenir que les valeurs en matière d'égalité prévues dans la *Charte* auraient pu servir à interpréter l'art. 9 et les al. 18(1)a) et 18(1)h) de la *Loi*. Toutefois, comme je l'ai déjà précisé, l'art. 63 élimine toute ambiguïté et, ce faisant, élimine aussi en l'espèce la nécessité du recours aux valeurs de la *Charte*. Mon analyse de la *Loi de l'impôt sur le revenu* m'amène inévitablement à conclure que la *Loi* n'autorise pas, dans le calcul du bénéfice visé à l'art. 9, une déduction de dépense d'entreprise relativement à la garde des enfants, mais limite plutôt la déduction des frais de garde en conformité avec l'art. 63.

En conséquence, en ce qui concerne les années d'imposition qui, du point de vue de la Constitution, ne peuvent être directement visées par le par. 15(1) de la *Charte*, je confirmerais les nouvelles cotisations établies par Revenue Canada qui avait refusé les déductions demandées par l'appelante.

2. *If child care expenses are not deductible as part of the determination of profit under s. 9(1) of the Act, has there been a violation of s. 15(1) of the Charter?*

(a) Can s. 15(1) of the Charter be Applied to the Income Tax Act?

A preliminary “debate” took place before this Court which questioned the propriety of using the *Charter* to challenge the scheme of deductibility created by the *Act*. With respect to this debate, I have two brief comments.

First, it has been suggested that to subject the *Act* to the *Charter* would risk “overshooting” the purposes of the *Charter*. However, the danger of “overshooting” relates not to the kinds of legislation which are subject to the *Charter*, but to the types of laws which are subject to the *Charter*, but to the proper interpretive approach which courts should adopt as they imbue *Charter* rights and freedoms with meaning: see *R. v. Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 S.C.R. 295, at p. 344. Second, it has been said that courts should defer to legislatures with respect to difficult economic questions. However, support for this proposition is said to come from cases in which a degree of deference has been exhibited as part of a s. 1 *Charter* analysis: see, e.g., *PSAC v. Canada*, [1987] 1 S.C.R. 424, at p. 442. Such cases do not advocate a deferential approach at any earlier stage of *Charter* analysis.

Since neither of the two propositions upon which this preliminary “debate” was founded can withstand even brief critical analysis, I consider it unnecessary to comment further in this regard. The *Act* is certainly not insulated against all forms of *Charter* review.

(b) Section 15(1) of the Charter: A Method of Analysis

Before turning to the specifics of the s. 15(1) infringement alleged by the appellant, it is convenient to set forth some of the basic principles of *Charter* equality analysis which will structure my

2. *Si les frais de garde d'enfants ne sont pas déductibles dans le calcul d'un bénéfice en vertu du par. 9(1) de la Loi, y a-t-il violation du par. 15(1) de la Charte?*

a) Le paragraphe 15(1) de la Charte peut-il s'appliquer à la Loi de l'impôt sur le revenu?

Au cours d'un «débat» préliminaire devant notre Cour, on s'est demandé s'il convient d'utiliser la *Charte* pour contester le régime de déductions établi par la *Loi*. J'ai deux brefs commentaires sur ce débat.

Premièrement, on a soutenu que l'on court le risque d'«aller au delà» des objets de la *Charte* en assujettissant la *Loi* à la *Charte*. Toutefois, le risque dont il est question ne se rapporte pas aux types de lois qui sont assujetties à la *Charte*, mais à la méthode d'interprétation que les tribunaux devraient adopter lorsqu'ils donnent un sens aux droits et libertés garantis par la *Charte*: voir l'arrêt *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, [1985] 1 R.C.S. 295, à la p. 344. Deuxièmement, on a affirmé que les tribunaux devraient faire preuve de déférence à l'égard des législatures dans le cas de questions économiques difficiles. Toutefois, cette proposition se fonderait sur des arrêts dans lesquels on a fait preuve de déférence dans le cadre d'une analyse fondée sur l'article premier de la *Charte*: voir par exemple l'arrêt *AFPC c. Canada*, [1987] 1 R.C.S. 424, à la p. 442. Ces arrêts ne préconisent pas la déférence à aucune autre étape antérieure d'une analyse fondée sur la *Charte*.

Puisque ni l'une ni l'autre des propositions sur lesquelles se fonde le «débat» préliminaire ne peuvent résister à une analyse critique même brève, j'estime inutile de s'y arrêter davantage. La *Loi* n'est certainement pas à l'abri de toutes les formes d'examen fondé sur la *Charte*.

b) Le paragraphe 15(1) de la Charte: Une méthode d'analyse

Avant d'examiner les détails de la violation du par. 15(1) alléguée par l'appelante, il est utile de formuler certains des principes fondamentaux de l'analyse des principes d'égalité dans la *Charte*,

approach. Many of these principles are derived directly from *Andrews v. Law Society of British Columbia*, *supra*, wherein this Court began the important process of giving shape to s. 15(1) of the *Charter*. As I restate these principles, however, I must be mindful of the fact that equality “is an elusive concept and, more than any of the other rights and freedoms guaranteed in the *Charter*, it lacks precise definition”: *Andrews*, at p. 164.

At the outset, it is important to realize that, in order to determine whether particular facts demonstrate equality or inequality, one must necessarily undertake a form of comparative analysis. For the purposes of s. 15(1), *Andrews* has rejected that the analysis should be governed by the comparison of similarly situated persons. Section 15(1) guarantees more than formal equality; it guarantees that equality will be mainly concerned with “the impact of the law on the individual or the group concerned”: *Andrews*, at p. 165. McIntyre J. stated (at p. 164) that equality

is a comparative concept, the condition of which may only be attained or discerned by comparison with the condition of others in the social and political setting in which the question arises. It must be recognized at once, however, that every difference in treatment between individuals under the law will not necessarily result in inequality and, as well, that identical treatment may frequently produce serious inequality. [Emphasis added.]

The s. 15(1) challenge, of course, is to determine whether a “difference in treatment” between individuals, or an “identical treatment” of individuals, engages the *Charter*. Stated another way, the goal is to ensure that “a law expressed to bind all should not because of irrelevant personal differences have a more burdensome or less beneficial impact on one than another”: *Andrews*, at p. 165. In pursuit of this goal, McIntyre J. in *Andrews* took the comparative analysis a step further and suggested that the *Charter* was not intended to eliminate all distinctions, but, in keeping with the language and purpose of s. 15, only those distinctions which are “discriminatory”.

sur lesquels repose mon analyse. Bon nombre de ces principes sont directement tirés de l’arrêt *Andrews c. Law Society of British Columbia*, précité, dans lequel notre Cour a entrepris l’importante démarche de préciser le contenu du par. 15(1) de la *Charte*. Toutefois, en exposant de nouveau ces principes, je ne dois pas oublier que l’égalité «est un concept difficile à saisir qui, plus que tous les autres droits et libertés garantis dans la *Charte*, ne comporte pas de définition précise»: voir l’arrêt *Andrews*, à la p. 164.

Tout d’abord, il est important de comprendre que, pour déterminer si des faits donnés établissent l’égalité ou l’inégalité, on doit nécessairement procéder à une forme d’analyse comparative. Aux fins du par. 15(1), l’arrêt *Andrews* a rejeté l’idée que l’analyse devrait être régie par la comparaison des personnes qui se trouvent dans une situation analogue. Le paragraphe 15(1) garantit davantage qu’une égalité formelle; il garantit que l’égalité s’intéressera principalement à «l’effet de la loi sur l’individu ou le groupe concerné»: *Andrews*, à la p. 165. Le juge McIntyre affirme, à la p. 164, que l’égalité

est un concept comparatif dont la matérialisation ne peut être atteinte ou perçue que par comparaison avec la situation des autres dans le contexte socio-politique où la question est soulevée. Il faut cependant reconnaître dès le départ que toute différence de traitement entre des individus dans la loi ne produira pas forcément une inégalité et, aussi, qu’un traitement identique peut fréquemment engendrer de graves inégalités. [Je souligne.]

La contestation fondée sur le par. 15(1) vise bien entendu à déterminer si une «différence de traitement» entre des individus, ou si un «traitement identique» engendre l’application de la *Charte*. En d’autres termes, son but est de s’assurer qu’«une loi destinée à s’appliquer à tous n’[ait] pas, en raison de différences personnelles non pertinentes, [...] un effet plus contraignant ou moins favorable sur l’un que sur l’autre»: *Andrews*, à la p. 165. Vers la réalisation de cet objectif, le juge McIntyre mène à un stade plus poussé l’analyse comparative et laisse entendre que la *Charte* ne vise pas à éliminer toutes les distinctions, mais, compte tenu du libellé et de l’objet de l’art. 15, seulement celles qui sont «discriminatoires».

Fortunately, in both *Andrews* and the present case, this Court has been able to access a rich jurisprudence associated with human rights legislation. The concept of "discrimination" within s. 15(1) of the *Charter* has been informed by this jurisprudence, and McIntyre J.'s definition of the term in *Andrews* is proof of its utility. McIntyre J. stated (at p. 174):

I would say then that discrimination may be described as a distinction, whether intentional or not but based on grounds relating to personal characteristics of the individual or group, which has the effect of imposing burdens, obligations, or disadvantages on such individual or group not imposed upon others, or which withholds or limits access to opportunities, benefits, and advantages available to other members of society.

McIntyre J. went on to conclude that an approach to s. 15(1) which comprehends both enumerated and analogous grounds of discrimination most closely accords with this definition. One reason for his conclusion is that such an approach has the advantage of leaving questions of justification to s. 1 of the *Charter*.

It may be helpful at this stage to underscore two aspects of the discrimination concept which emanated from *Andrews*. First, it is clear that a law may be discriminatory even if it is not directly or expressly discriminatory. In other words, adverse effects discrimination is comprehended by s. 15(1): see also *Tétreault-Gadoury v. Canada (Employment and Immigration Commission)*, [1991] 2 S.C.R. 22, at p. 41; *McKinney v. University of Guelph*, [1990] 3 S.C.R. 229, at p. 279. In *Ontario Human Rights Commission v. Simpsons-Sears Ltd.*, [1985] 2 S.C.R. 536, McIntyre J. contrasted direct discrimination to adverse effects discrimination in the employment context (at p. 551):

A distinction must be made between what I would describe as direct discrimination and the concept already referred to as adverse effect discrimination in connection with employment. Direct discrimination occurs in

Heureusement, dans l'arrêt *Andrews*, et dans le présent pourvoi, notre Cour a pu consulter une jurisprudence abondante sur l'application des lois en matière de droits de la personne. Le concept de «discrimination» au sens du par. 15(1) de la *Charte* a été précisé par cette jurisprudence, et la définition donnée à ce terme par le juge McIntyre est la preuve de son utilité. Le juge McIntyre affirme (à la p. 174):

J'affirmerais alors que la discrimination peut se décrire comme une distinction, intentionnelle ou non, mais fondée sur des motifs relatifs à des caractéristiques personnelles d'un individu ou d'un groupe d'individus, qui a pour effet d'imposer à cet individu ou à ce groupe des fardeaux, des obligations ou des désavantages non imposés à d'autres ou d'empêcher ou de restreindre l'accès aux possibilités, aux bénéfices et aux avantages offerts à d'autres membres de la société.

Le juge McIntyre conclut ensuite que c'est une interprétation du par. 15(1) qui tient à la fois compte des motifs énumérés et des motifs analogues de discrimination qui se rapproche le plus de cette définition. Une des raisons de cette conclusion tient à ce qu'une telle analyse présente l'avantage de laisser les questions de justification à l'examen de l'article premier de la *Charte*.

Il peut être utile à ce stade de faire ressortir deux aspects du concept de discrimination qui se dégagent de l'arrêt *Andrews*. Premièrement, il est clair qu'une loi peut être discriminatoire même si elle n'est pas directement ou expressément discriminatoire. En d'autres termes, le par. 15(1) vise aussi la discrimination par suite d'un effet préjudiciable: voir aussi les arrêts *Tétreault-Gadoury c. Canada (Commission de l'Emploi et de l'Immigration)*, [1991] 2 R.C.S. 22, à la p. 41; *McKinney c. Université de Guelph*, [1990] 3 R.C.S. 229, à la p. 279. Dans l'arrêt *Commission ontarienne des droits de la personne c. Simpsons-Sears Ltd.*, [1985] 2 R.C.S. 536, le juge McIntyre a mis en contraste la discrimination directe et la discrimination par suite d'un effet préjudiciable dans le contexte de l'emploi (à la p. 551):

On doit faire la distinction entre ce que je qualifierais de discrimination directe et ce qu'on a déjà désigné comme le concept de la discrimination par suite d'un effet préjudiciable en matière d'emploi. À cet égard, il y

this connection where an employer adopts a practice or rule which on its face discriminates on a prohibited ground. For example, "No Catholics or no women or no blacks employed here." . . . On the other hand, there is the concept of adverse effect discrimination. It arises where an employer for genuine business reasons adopts a rule or standard which is on its face neutral, and which will apply equally to all employees, but which has a discriminatory effect upon a prohibited ground on one employee or group of employees in that it imposes, because of some special characteristic of the employee or group, obligations, penalties, or restrictive conditions not imposed on other members of the work force.

In the same case, McIntyre J. came to the related conclusion that *animus* is irrelevant to discrimination. A finding of discrimination can be made even if there has been no intention to discriminate.

The second aspect of discrimination I wish to note may be less a requirement of s. 15(1), and more of an analytical trend which can be discerned in *Andrews, supra*, and which has been expanded in subsequent cases. In considering the extent to which non-citizens permanently resident in Canada could claim the protection of s. 15(1), McIntyre J. suggested in *Andrews* that this group constitutes a "good example of a 'discrete and insular minority'" (at p. 183). In borrowing this statement from American jurisprudence, McIntyre J. adverted to the need to contextualize the discrimination analysis. Wilson J. expanded upon this beginning in *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296, where she stated (at pp. 1331-32):

In determining whether there is discrimination on grounds relating to the personal characteristics of the individual or group, it is important to look not only at the impugned legislation which has created a distinction that violates the right to equality but also to the larger social, political and legal context. . . . Accordingly, it is only by examining the larger context that a court can determine whether differential treatment results in inequality or whether, contrariwise, it would be identical treatment which would in the particular context result in inequality or foster disadvantage. A finding that there is

a discrimination directe lorsqu'un employeur adopte une pratique ou une règle qui, à première vue, établit une distinction pour un motif prohibé. Par exemple, «Ici, on n'embauche aucun catholique, aucune femme ni aucun Noir». [. . .] D'autre part, il y a le concept de la discrimination par suite d'un effet préjudiciable. Ce genre de discrimination se produit lorsqu'un employeur adopte, pour des raisons d'affaires véritables, une règle ou une norme qui est neutre à première vue et qui s'applique également à tous les employés, mais qui a un effet discriminatoire pour un motif prohibé sur un seul employé ou un groupe d'employés en ce qu'elle leur impose, en raison d'une caractéristique spéciale de cet employé ou de ce groupe d'employés, des obligations, des peines ou des conditions restrictives non imposées aux autres employés.

Dans le même arrêt, le juge McIntyre est arrivé à la conclusion connexe que l'*animus* n'est pas pertinent en matière de discrimination. On pourra conclure à la discrimination même s'il n'existe pas d'intention de discriminer.

Le deuxième aspect de la discrimination qui m'intéresse est moins une exigence du par. 15(1) qu'une tendance d'analyse qui se dégage de l'arrêt *Andrews*, précité, et qui a été précisée dans des arrêts ultérieurs. En examinant dans quelle mesure des personnes qui n'ont pas la citoyenneté et qui sont résidents permanents au Canada peuvent réclamer la protection du par. 15(1), le juge McIntyre a indiqué dans l'arrêt *Andrews* que ce groupe constitue «un bon exemple [. . .] d'une «minorité discrète et isolée»» (à la p. 183). En empruntant cette citation à la jurisprudence américaine, le juge McIntyre a fait ressortir la nécessité de situer dans son contexte l'analyse de la discrimination. Le juge Wilson a précisé cette ligne de pensée dans l'arrêt *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296, lorsqu'elle affirme (aux pp. 1331 et 1332):

Pour déterminer s'il y a une discrimination pour des motifs liés à des caractéristiques personnelles d'un individu ou d'un groupe d'individus, il importe d'examiner non seulement la disposition législative contestée qui établit une distinction contraire au droit à l'égalité, mais aussi d'examiner l'ensemble des contextes social, politique et juridique. [. . .] En conséquence, ce n'est qu'en examinant le contexte général qu'une cour de justice peut déterminer si la différence de traitement engendre une inégalité ou si, au contraire, l'identité de traitement engendre, à cause du contexte particulier, une inégalité

discrimination will, I think, in most but perhaps not all cases, necessarily entail a search for disadvantage that exists apart from and independent of the particular legal distinction being challenged.

What is recognized by both *Andrews* and *Turpin* is that the working definition of “discrimination” established in the former case is not self-applying. Instead, within the analytical parameters established by that definition, this Court must “search for indicia of discrimination”: *Turpin*, at p. 1333.

In *R. v. Swain*, [1991] 1 S.C.R. 933, Lamer C.J. summarized s. 15(1) jurisprudence in terms which encapsulate the main elements of the s. 15(1) discussion I have set out here. He stated (at p. 992):

The court must first determine whether the claimant has shown that one of the four basic equality rights has been denied (i.e., equality before the law, equality under the law, equal protection of the law and equal benefit of the law). This inquiry will focus largely on whether the law has drawn a distinction (intentionally or otherwise) between the claimant and others, based on personal characteristics. Next, the court must determine whether the denial can be said to result in “discrimination”. This second inquiry will focus largely on whether the differential treatment has the effect of imposing a burden, obligation or disadvantage not imposed upon others or of withholding or limiting access to opportunities, benefits and advantages available to others. Furthermore, in determining whether the claimant’s s. 15(1) rights have been infringed, the court must consider whether the personal characteristic in question falls within the grounds enumerated in the section or within an analogous ground, so as to ensure that the claim fits within the overall purpose of s. 15 — namely, to remedy or prevent discrimination against groups subject to stereotyping, historical disadvantage and political and social prejudice in Canadian society.

Before making this statement, the Chief Justice acknowledged that it is unwise to attempt exhaustive definitions during the early years of s. 15(1) interpretation (see *Turpin*, *supra*, at p. 1326). Likewise, I must mention that by repeating points set out in other cases, I am not proposing that those

ou présente un désavantage. À mon avis, la constatation d’une discrimination nécessitera le plus souvent, mais peut-être pas toujours, de rechercher le désavantage qui existe indépendamment de la distinction juridique précisée contestée.

Les arrêts *Andrews* et *Turpin*, précités, reconnaissent tous deux que la définition de base du terme «discrimination» établie dans *Andrews* n’est pas d’application automatique. En fait, à l’intérieur des paramètres analytiques établis par cette définition, notre Cour doit chercher «des signes de discrimination»: voir *Turpin*, à la p. 1333.

Dans l’arrêt *R. c. Swain*, [1991] 1 R.C.S. 933, le juge en chef Lamer a résumé la jurisprudence sur le par. 15(1) en des termes qui récapitulent les principaux éléments de l’analyse du par. 15(1) que j’ai exposés (à la p. 992):

La cour doit d’abord déterminer si le plaignant a démontré que l’un des quatre droits fondamentaux à l’égalité a été violé (i.e. l’égalité devant la loi, l’égalité dans la loi, la même protection de la loi et le même bénéfice de la loi). Cette analyse portera surtout sur la question de savoir si la loi fait (intentionnellement ou non) entre le plaignant et d’autres personnes une distinction fondée sur des caractéristiques personnelles. Ensuite, la cour doit établir si la violation du droit donne lieu à une «discrimination». Cette seconde analyse portera en grande partie sur la question de savoir si le traitement différent a pour effet d’imposer des fardeaux, des obligations ou des désavantages non imposés à d’autres ou d’empêcher ou de restreindre l’accès aux possibilités, aux bénéfices et aux avantages offerts à d’autres. De plus, pour déterminer s’il y a eu atteinte aux droits que le par. 15(1) reconnaît au plaignant, la cour doit considérer si la caractéristique personnelle en cause est visée par les motifs énumérés dans cette disposition ou un motif analogue, afin de s’assurer que la plainte correspond à l’objectif général de l’art. 15, c’est-à-dire corriger ou empêcher la discrimination contre des groupes victimes de stéréotypes, de désavantages historiques ou de préjugés politiques ou sociaux dans la société canadienne.

Avant de faire cette déclaration, le Juge en chef reconnaît qu’il serait mal avisé d’essayer de donner des définitions exhaustives pendant les débuts de l’interprétation du par. 15(1) (voir *Turpin*, précité, à la p. 1326). De la même manière, je dois signaler qu’en reprenant les points énoncés dans

points now constitute a “test” for s. 15(1). Rather, I simply believe that on the facts of this case, it is not necessary to go beyond the view of equality summarized above.

(c) Section 15(1) of the Charter in this Case

The appellant argues that she has been denied the equal benefit of the law in this case, and she further argues that this inequality constitutes sex-based discrimination. More particularly, in light of my interpretation of the *Act*, the appellant would seem to argue two related points. First, she seems to argue that an *Income Tax Act* deduction may be characterized as a benefit of which she can be deprived. Second, she seems to argue that s. 15(1) of the *Charter* is infringed by s. 63 of the *Act* to the extent that s. 63 prevents her from fully deducting her child care expenses under s. 9. The appellant’s arguments relate only to that portion of her child care expenses incurred after April 17, 1985, the date on which s. 15(1) became operative.

It is important to clarify my understanding of the appellant’s *Charter* challenge at the outset, since the focus of her s. 15(1) attack is by no means obvious. In particular, I must deal with the appellant’s preliminary characterization of *Income Tax Act* deductions as “benefits” which are equivalent to “government expenditures”. This characterization implicitly involves a tax theory concept known as the “tax expenditure”. To prevent that concept from introducing confusion with respect to the s. 15(1) challenge, I must comment upon it briefly.

In his important work, *Pathways to Tax Reform* (1973), Professor Stanley S. Surrey of Harvard proposed that a deduction which departs from the normative tax system is, in many ways, the logical equivalent of a direct government subsidy. Such deductions have been called “tax expenditures”, and they have been explained in the following

d’autres arrêts, je ne dis pas que ces points constituent un «critère» aux fins du par. 15(1). Je pense plutôt qu’il n’est pas nécessaire, compte tenu des faits en l’espèce, d’aller au-delà de la conception d’égalité que je viens de résumer.

c) L’application du par. 15(1) de la Charte en l’espèce

L’appelante soutient qu’elle a été privée de l’égalité de bénéfice de la loi et, en outre, que cette inégalité constitue un acte de discrimination fondé sur le sexe. Plus particulièrement, compte tenu de l’interprétation que je donne à la *Loi*, l’appelante semble soutenir deux points connexes. Premièrement, elle semble soutenir qu’une déduction en vertu de la *Loi de l’impôt sur le revenu* peut être qualifiée de bénéfique dont elle peut être privée. Deuxièmement, elle semble soutenir que l’art. 63 de la *Loi* porte atteinte au par. 15(1) de la *Charte* dans la mesure où il l’empêche de déduire le plein montant de ses frais de garde d’enfants en vertu de l’art. 9. Les arguments de l’appelante se rapportent seulement à la partie des frais de garde d’enfants engagés après le 17 avril 1985, date d’entrée en vigueur du par. 15(1).

Il importe que je clarifie dès maintenant la façon dont j’interprète la contestation de l’appelante puisque le pivot de son argument concernant le par. 15(1) n’est pas du tout évident. Plus particulièrement, je dois examiner la qualification préliminaire des déductions de la *Loi de l’impôt sur le revenu* qui, selon l’appelante, sont des «bénéfices» équivalant à des «dépenses gouvernementales». Cette qualification fait implicitement appel au concept de la théorie fiscale appelé «dépense fiscale». Pour éviter que ce concept ne sème la confusion à l’égard de la contestation fondée sur le par. 15(1), je dois le commenter brièvement.

Dans son important ouvrage, *Pathways to Tax Reform* (1973), le professeur Stanley S. Surrey de Harvard a dit qu’une déduction s’écartant du régime fiscal normatif est, à de nombreux égards, l’équivalent logique d’une subvention gouvernementale directe. Ces déductions sont appelées «dépenses fiscales», et sont expliquées de la façon

terms (S. S. Surrey and P. R. McDaniel, *Tax Expenditures* (1985), at p. 3):

The tax expenditure concept posits that an income tax is composed of two distinct elements. The first element consists of structural provisions necessary to implement a normal income tax, such as the definition of net income, the specification of accounting rules, the determination of the entities subject to tax, the determination of the rate schedule and exemption levels, and the application of the tax to international transactions. These provisions compose the revenue-raising aspects of the tax. The second element consists of the special preferences found in every income tax. These provisions, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure and are designed to favor a particular industry, activity, or class of persons. They take many forms, such as permanent exclusions from income, deductions, deferrals of tax liabilities, credits against tax, or special rates. Whatever their form, these departures from the normative tax structure represent government spending for favored activities or groups, effected through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance.

I believe that to characterize initially the child care expense deduction as a tax expenditure in this case can be problematic. In order to view the child care expense deduction as a government expenditure within the meaning of the above quotation, one must conclude that the deduction is allowed outside the normative tax system, a system which directly disallows the deduction. Following this line of argument, it then seems that two *Charter* challenges rather than one would arise: one would challenge the expenditure as a benefit, the other would challenge the scheme of the normative system.

In this case, however, my approach to statutory interpretation does not involve any attempt to determine whether s. 63 constitutes a part of the normative tax system or not. In fact, that determination is not a legal goal, but a goal of tax theory. Instead, I have simply found that s. 63 constitutes a complete code with respect to child care expenses. In my view, therefore, there is only one *Charter*

suiivante (S. S. Surrey et P. R. McDaniel, *Tax Expenditures* (1985), à la p. 3):

[TRADUCTION] Le concept des dépenses fiscales pose comme postulat qu'un impôt sur le revenu se compose de deux éléments distincts. Le premier élément comprend des dispositions structurelles nécessaires à la mise en œuvre d'un impôt normal, comme la définition de revenu net, l'établissement des règles comptables, la détermination des entités imposables, des taux d'impôt et des exemptions, et l'application de l'impôt aux opérations internationales. Ces dispositions visent les aspects perception dans le régime fiscal. Le deuxième élément comprend les préférences spéciales que l'on retrouve dans tout régime d'impôt sur le revenu. Ces dispositions, souvent appelées stimulants fiscaux ou subventions fiscales, s'écartent de la structure fiscale normale et sont conçues pour favoriser des industries, des activités ou des catégories de personnes particulières. Elles prennent de nombreuses formes, comme les exclusions permanentes de revenus, les déductions, les reports d'impôt, les crédits d'impôt ou les taux spéciaux. Quelle qu'en soit la forme, ces écarts par rapport à la structure fiscale normative représentent des dépenses gouvernementales en faveur d'activités ou de groupes, par l'intermédiaire du régime fiscal plutôt que par la voie de subventions, de prêts ou d'autres types directs d'aide gouvernementale.

À mon avis, qualifier initialement la déduction des frais de garde d'enfants de dépense fiscale en l'espèce peut soulever des problèmes. Pour considérer la déduction des frais de garde d'enfants comme une dépense gouvernementale au sens de l'extrait que je viens de citer, il faut conclure que la déduction est autorisée en dehors du régime fiscal normatif, régime qui interdit directement la déduction. Si l'on poursuit ce raisonnement, il semble qu'il n'y a plus alors une seule contestation fondée sur la *Charte*, mais deux: une première concernant la dépense à titre de bénéfice, l'autre concernant la structure du régime normatif.

Toutefois, en l'espèce, mon analyse des principes d'interprétation des lois ne comporte aucune tentative de déterminer si l'art. 63 fait partie du régime fiscal normatif ou non. En fait, le but d'une telle détermination ne relève pas du domaine juridique, mais du domaine de la théorie fiscale. Au lieu de cela, j'ai simplement conclu que l'art. 63 crée un code complet à l'égard des frais de garde

argument available in this case, and the proper focus of that argument is s. 63.

I acknowledge that in enacting s. 63, Parliament chose to dissociate child care expenses from those provisions traditionally viewed as part of the “revenue-raising aspects of the tax”: Surrey and McDaniel, *supra*, at p. 3. In other words, through s. 63, Parliament chose not to deal with the exclusionary interpretation placed upon ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h), which has traditionally precluded the deductibility of child care expenses. Parliament chose instead to establish a separate system to address such expenses. Having created such a system in s. 63, however, the relevant question is not whether the government’s response should have been theoretically attached to the so-called normative provisions located elsewhere in the *Act*, since the *Act* is silent with respect to normative and tax expenditure classifications. There is no *Charter* “right” which demands that the *Act* label a particular deduction as a “business expense deduction”. There is only a right to ensure that the *Act*’s systemic response to child care expenses is coherent with the *Charter*.

In this respect, I agree with the following statement which considers the impact of the tax expenditure concept in *Charter* analysis (Woodman, “Some Modest Proposals”, *supra*, at p. 386):

Tax expenditure analysis is based on the concept of a normative tax system. In other words, tax expenditures are deviations from something; that is, the revenue-raising part of the tax system. Therein lies the Achilles heel of the concept. Deciding what comprises the normative tax system is no easy task. . . .

Tax expenditure analysis does not solve the problems inherent in *Charter* challenges to the income tax system. It does, however, make it clearer what the argument is about. [Emphasis added.]

As alluded to within this quotation, it may become useful, at some stage of a *Charter* analysis of

d’enfants. En conséquence, à mon avis, un seul argument fondé sur la *Charte* peut être invoqué en l’espèce, et cet argument doit être axé sur l’art. 63.

Je reconnais que le législateur, en adoptant l’art. 63, a choisi de dissocier les frais de garde d’enfants des dispositions traditionnellement considérées comme faisant partie [TRADUCTION] «des aspects perception dans le régime fiscal»: Surrey et McDaniel, *op. cit.*, à la p. 3. En d’autres termes, par l’art. 63, le législateur a choisi de ne pas s’occuper de l’interprétation donnée à l’art. 9 et aux al. 18(1)a) et 18(1)h), qui a traditionnellement été d’exclure les frais de garde d’enfants. Au lieu de cela, le législateur a choisi d’établir un régime distinct pour ces frais de garde. Ce régime étant établi par l’art. 63, la question pertinente n’est pas de savoir si les mesures gouvernementales auraient théoriquement dû se rattacher aux prétendues dispositions normatives existant ailleurs dans la *Loi*, puisque la *Loi* ne traite nulle part de classifications normatives ou de classifications de dépenses fiscales. Il n’existe pas de «droit» garanti par la *Charte* qui exige que la *Loi* désigne une déduction particulière comme «déduction à titre de dépense d’entreprise». Le seul droit tient à la nécessité de veiller à ce que la réponse systémique de la *Loi* à la question des frais de garde d’enfants soit compatible avec la *Charte*.

À cet égard, je suis d’accord avec la description qui suit de l’incidence du concept de la dépense fiscale dans le cadre d’une analyse fondée sur la *Charte* (Woodman, «Some Modest Proposals», *loc. cit.*, à la p. 386):

[TRADUCTION] L’analyse fondée sur les dépenses fiscales se fonde sur le concept d’un régime fiscal normatif. En d’autres termes, les dépenses fiscales sont des écarts par rapport à quelque chose; c’est-à-dire l’aspect perception du régime fiscal. C’est le talon d’Achille du concept: il n’est pas facile de décider ce qui fait partie du régime fiscal normatif . . .

L’analyse fondée sur les dépenses fiscales ne résout pas les problèmes propres aux contestations du régime fiscal fondées sur la *Charte*. Toutefois, elle aide à préciser le débat. [Je souligne.]

Comme y fait allusion cette citation, il pourrait être utile, à une certaine étape d’une analyse de l’impô-

income taxation, to return to the notion that a deduction can be viewed as a kind of expenditure, since such an approach allows one to examine the government's overall approach to related expenditures. Such an examination, however, is not the first problem to be addressed under a s. 15(1) *Charter* analysis. As will be discussed, such an examination more properly belongs within a s. 1 analysis.

These brief remarks will, I hope, clarify the proper focus for the appellant's *Charter* challenge. To proceed, the *Charter* s. 15(1) question can be restated. Since this Court is confronted with a provision in a federal statute, there is no doubt that a "law", i.e. s. 63, exists within the meaning of s. 15(1): *Andrews, supra*, at p. 164. The relevant question is, therefore, the following: does s. 63 of the *Act* infringe the right to equality guaranteed by s. 15(1) of the *Charter*?

As my summary of s. 15(1) jurisprudence above demonstrates, the answer to this question must come in parts. First, it must be determined whether s. 63 establishes an inequality: does s. 63 draw a distinction (intentionally or otherwise) between the appellant and others, based upon a personal characteristic? Second, if an inequality is found, it must be determined whether the inequality results in discrimination: does the distinction drawn by s. 63 have the effect of imposing a burden, obligation or disadvantage not imposed upon others or of withholding or limiting access to opportunities, benefits and advantages available to others? Finally, assuming that both an inequality and discrimination can be found, it must be determined whether the personal characteristic at issue constitutes either an enumerated or analogous ground for the purposes of s. 15(1) of the *Charter*.

With respect to whether s. 63 creates a distinction, the language of s. 63 must be separated from its effect. Clearly, the language of that provision does not include terms which expressly limit the child care expense deduction to one sex or the other. Instead, for the sake of simplicity in light of s. 63's multifaceted requirements, I can state that s.

sition du revenu fondée sur la *Charte*, de revenir à la notion qu'une déduction peut être considérée comme un type de dépense, puisqu'elle permet d'examiner l'approche globale du gouvernement relativement aux dépenses connexes. Toutefois, cet examen n'est pas le premier problème à régler dans une analyse fondée sur le par. 15(1) de la *Charte*. Comme nous le verrons, il est préférable qu'un tel examen se fasse dans le cadre d'une analyse fondée sur l'article premier.

Ces brefs commentaires clarifieront, je l'espère, l'axe d'analyse de la contestation fondée sur la *Charte* présentée par l'appelante. Pour commenter, on peut reformuler la question relative au par. 15(1) de la *Charte*. Puisque notre Cour examine une disposition d'une loi fédérale, il n'y a pas de doute qu'il existe une «loi», soit l'art. 63, au sens du par. 15(1): *Andrews*, précité, à la p. 164. La question pertinente est alors la suivante: l'art. 63 de la *Loi* porte-t-il atteinte au droit à l'égalité garanti par le par. 15(1) de la *Charte*?

Comme le démontre le résumé que j'ai fait de la jurisprudence du par. 15(1), la réponse à cette question se fait en plusieurs étapes. Premièrement, il faut déterminer si l'art. 63 crée une inégalité: l'art. 63 établit-il (intentionnellement ou non) une distinction entre l'appelante et d'autres personnes, qui est fondée sur des caractéristiques personnelles? Deuxièmement, s'il y a une inégalité, la Cour doit déterminer si cette inégalité donne lieu à une discrimination: la distinction établie par l'art. 63 a-t-elle pour effet d'imposer des fardeaux, des obligations ou des désavantages non imposés à d'autres ou d'empêcher ou de restreindre l'accès à des possibilités, bénéfices et avantages offerts à d'autres? Enfin, s'il y a à la fois inégalité et discrimination, il faut déterminer, aux fins du par. 15(1) de la *Charte*, si la caractéristique personnelle en cause est un motif énuméré ou un motif analogue.

Quant à savoir si l'art. 63 crée une distinction, le libellé de l'art. 63 doit être dissocié de son effet. De toute évidence, le libellé de cette disposition ne comporte pas de termes qui limitent expressément la déduction des frais de garde d'enfants aux membres d'un sexe ou de l'autre. En fait, par souci de simplicité, compte tenu des exigences multiples

63 creates a facial distinction between those supporting persons who incur child care expenses with respect to an eligible child, and those persons who do not. In passing, I note that, while the trial judge discussed s. 15(1) of the *Charter* with respect to the "personal characteristics of sex and family or parental status" (p. 84), the appellant's arguments before this Court narrowed and effectively dealt only with the first of these. Facially, then, the distinction created by s. 63 is not based upon the personal characteristic put forward by the appellant, namely, sex.

What, however, is the effect of the distinction created by s. 63? Does s. 63 have an effect which draws a distinction on the basis of sex? More particularly, in light of the manner in which this appeal has been framed, does s. 63 have an adverse effect upon women who must incur child care expenses to enable the pursuit of business income?

An abundance of information was placed before this Court which conclusively demonstrates that women bear a disproportionate share of the child care burden in Canada. For example, at trial, the expert witness asserted this point, and stated further that the burden is disproportionate whether or not women work outside the home. Similarly, Statistics Canada reports that working men are primarily responsible for child care in only six percent of families: S. Crompton, "Who's Looking After the Kids? Child Care Arrangements of Working Mothers", in Statistics Canada, *Perspectives on Labour and Income*, vol. 3, No. 2 (Summer 1991), at p. 68. Likewise, it has been noted that "most women, even those with very young children, are now in the labour force", and that "fully 70% of employed mothers with children younger than 6 years old work full time": D. S. Lero, et al., *Canadian National Child Care Study: Parental Work Patterns and Child Care Needs* (1992), at p. 23.

de l'art. 63, je peux affirmer que cet article crée, d'après sa formulation, une distinction entre les personnes qui assument les frais d'entretien d'un enfant admissible et les personnes qui ne sont pas dans cette situation. Je tiens à signaler que le juge de première instance a examiné le par. 15(1) de la *Charte* du point de vue des «caractéristiques personnelles que sont le sexe et l'état familial ou parental» (p. 84), mais que l'appelante a en fait restreint son argumentation devant notre Cour à l'argument fondé sur le sexe seulement. À première vue, la distinction créée par l'art. 63 n'est pas fondée sur la caractéristique personnelle invoquée par l'appelante, savoir le sexe.

Toutefois, quel est l'effet de la distinction créée par l'art. 63? Cet article a-t-il pour effet d'établir une distinction fondée sur le sexe? Plus précisément, compte tenu de la façon dont a été formulé le présent pourvoi, l'art. 63 a-t-il un effet préjudiciable sur les femmes qui doivent payer des frais de garde d'enfants pour leur permettre de gagner un revenu d'entreprise?

La documentation abondante présentée à notre Cour démontre de façon concluante que les femmes assument une part disproportionnée du fardeau de la garde des enfants au Canada. Par exemple, en première instance, le témoin expert a fait ressortir ce point et a affirmé que ce fardeau est disproportionné, que la femme travaille ou non à l'extérieur du foyer. De même, Statistique Canada rapporte que les hommes qui travaillent sont principalement responsables de la garde des enfants dans 6 pour 100 des familles seulement: S. Crompton, «Qui s'occupe des enfants lorsque la mère travaille à l'extérieur?», dans Statistique Canada, *L'Emploi et le revenu en perspective*, vol. 3, n° 2 (été 1991), à la p. 72. De même, on a fait remarquer que «la plupart des femmes, même celles ayant des enfants en très bas âge, sont maintenant actives» et «qu'au moins 70 % des mères occupées ayant des enfants de moins de six ans travaillent à temps plein»: D. S. Lero et autres, *Étude nationale canadienne sur la garde des enfants: les régimes de travail des parents et leurs besoins en matière de garde des enfants* (1992), à la p. 24.

Other material before this Court makes similar points with respect to women entrepreneurs, and particularly, women lawyers. Worthy of note in this regard is the study entitled *The Glass Box: Women Business Owners in Canada* (M. Belcourt, R. J. Burke and H. Lee-Gosselin (Canadian Advisory Council on the Status of Women, 1991)), which found that most women entrepreneurs assume primary responsibility for raising and caring for children. Further, I have already made reference to survey results obtained by the Law Society of Upper Canada. Those results suggest that women lawyers spend an average of 48.82 hours per week on child care, whereas the people they live with spend 21.38 hours per week on such care: *Transitions, supra*, at p. 47. In other words, women lawyers, too, have the primary responsibility for child care, notwithstanding their professional positions.

Based upon this information — indeed, even based upon judicial notice — I have no doubt that women disproportionately incur the social costs of child care. Whether or not such costs are imposed by society upon women, however, is not the s. 15(1) issue. The s. 15(1) issue is whether s. 63 of the Act has an adverse effect upon women in that it unintentionally creates a distinction on the basis of sex. In my view, in order to establish such an effect, it is not sufficient for the appellant to show that women disproportionately bear the burden of child care in society. Rather, she must show that women disproportionately pay child care expenses. Only if women disproportionately pay such expenses can s. 63 have any effect at all, since s. 63's only effect is to limit the tax deduction with respect to such expenses.

Unfortunately, the factual background of this case tends to obscure the problem faced by the appellant with respect to s. 15(1). As I have already discussed, the appellant and her husband made a "family decision" to the effect that the appellant alone was to bear the financial burden of

D'autres documents soumis à notre Cour indiquent la même chose dans le cas des femmes entrepreneurs, plus particulièrement, les avocates. Il vaut la peine de signaler à ce sujet l'étude intitulée *Une cage de verre: les entrepreneures au Canada* (M. Belcourt, R. J. Burke et H. Lee-Gosselin, (Conseil consultatif canadien sur la situation de la femme, 1991), qui a conclu que la plupart des femmes entrepreneures sont principalement responsables de l'éducation et de la garde des enfants. Par ailleurs, j'ai déjà fait allusion aux résultats d'enquête obtenus par le Barreau du Haut-Canada. D'après ces résultats, les avocates consacrent en moyenne 48,82 heures par semaine à la garde des enfants, comparativement à 21,38 heures pour leur conjoint: *Transitions, op. cit.*, à la p. 47. En d'autres termes, les avocates ont aussi la responsabilité principale du soin des enfants, nonobstant leur situation professionnelle.

À partir de ces renseignements — et même par connaissance d'office de cette question — il n'y a pas de doute que les femmes assument une part disproportionnée des coûts sociaux de la garde des enfants. Toutefois, la question soulevée par le par. 15(1) ne vise pas à déterminer si la société impose ou non aux femmes ces coûts. Du point de vue du par. 15(1), il faut plutôt déterminer si l'art. 63 de la Loi a un effet préjudiciable sur les femmes en ce qu'il crée de façon non intentionnelle une distinction fondée sur le sexe. À mon avis, pour établir cet effet, il ne suffit pas pour l'appelante d'établir que les femmes assument une part disproportionnée de la garde des enfants dans la société. Elle doit plutôt démontrer que les femmes paient une part disproportionnée des frais de garde d'enfants. C'est seulement si les femmes paient une part disproportionnée de ces frais que l'art. 63 peut avoir un effet quelconque, puisque le seul effet de cette disposition est de limiter le montant de la déduction fiscale à cette fin.

Malheureusement, les faits en l'espèce ont tendance à masquer le problème de l'appelante par rapport au par. 15(1). Comme je l'ai déjà dit dans mon analyse, l'appelante et son époux ont pris une «décision de famille» selon laquelle c'était l'appelante seule qui devait assumer le fardeau financier

having children. If, extrapolating from this circumstance, it could be said that women, far more than men, pay child care expenses, the limitations imposed by s. 63 might well create the adverse effect the appellant must demonstrate. However, it is difficult to imagine how such statistics could arise. I say this because the “family decision” made by the appellant and her husband is not mandated by law and public policy. In the *Criminal Code* provisions alluded to, *supra*, in contemporary family law, and particularly in the definition of “supporting person” in s. 63(3)(d) of the *Act*, parents (and particularly parents living with children) are viewed as having joint legal responsibility to care for children. In most households involving more than one supporting person, therefore, regardless of “family decisions”, the law will impose the legal duty to share the burden of child care expenses, if not necessarily a duty to share the child care burden itself.

Stated another way, I believe that the appellant has presented this Court with evidence of the social burden of child care, and has asked that from this burden, we infer that a positive child care expense burden is also placed directly upon women, and particularly upon businesswomen, including businesswomen who are married. I note the following remark from the Abella Report on equality in employment (R. S. Abella, *Report of the Commission on Equality in Employment* (1984), at p. 177):

By Canadian law both parents have a duty to care for their children, but by custom this responsibility has consistently fallen to the mother. It is the mother, therefore, who bears any guilt or social disapprobation for joining the workforce. And it is the mother who normally bears the psychological and actual responsibility for making childcare arrangements.

If the adverse effects analysis is to be coherent, it must not assume that a statutory provision has an effect which is not proved. We must take care to

des enfants. Si, par extrapolation, on pouvait affirmer que les femmes, beaucoup plus souvent que les hommes, paient les frais de garde d'enfants, les limites imposées par l'art. 63 pourraient bien créer l'effet préjudiciable que l'appelante doit démontrer. Toutefois, il est difficile de concevoir comment ces statistiques pourraient se présenter. J'affirme cela parce que ni la loi ni l'ordre public n'exigent que l'appelante et son époux prennent la «décision de famille» qu'ils ont prise. Dans les dispositions du *Code criminel* auxquelles j'ai fait allusion, en droit familial contemporain et, plus particulièrement, dans la définition de «personne assumant les frais d'entretien» à l'al. 63(3)d) de la *Loi*, on considère que les parents (et en particulier les parents qui vivent avec des enfants) ont une responsabilité légale conjointe de la garde des enfants. En conséquence, dans la plupart des foyers où plus d'une personne assume les frais d'entretien, indépendamment des «décisions de famille», la loi impose une obligation de partager les frais de garde d'enfants, sinon nécessairement l'obligation de partager la responsabilité de l'entretien des enfants.

Autrement dit, je crois que l'appelante a présenté à notre Cour des éléments de preuve quant au fardeau social de la garde des enfants, et qu'elle demande que nous inférons, à partir de ce fardeau, qu'une charge positive en matière de frais de garde d'enfants est également imposée directement aux femmes, plus particulièrement aux femmes d'affaires, y compris les femmes d'affaires mariées. Je tiens à citer le commentaire suivant qui est tiré du rapport Abella sur l'égalité en matière d'emploi (R. S. Abella, *Rapport de la Commission sur l'égalité en matière d'emploi* (1984), à la p. 195):

Selon le droit canadien, il incombe aux deux parents de prendre soin des enfants. Toutefois, selon la coutume, c'est la mère qui s'est toujours vu attribuer cette responsabilité. Par conséquent, c'est sur elle que retombe la culpabilité ou qui est critiquée par la société lorsqu'elle se joint à la population active. Et c'est elle qui habituellement a la responsabilité morale de faire garder les enfants et de prendre les dispositions nécessaires.

Pour que l'analyse des effets préjudiciables soit cohérente, il ne faut pas présumer qu'une disposition législative possède un effet qui n'est pas