

Elizabeth C. Symes *Appellante*Elizabeth C. Symes *Appelante*

v.

c.

Her Majesty The Queen *Respondent*^a Sa Majesté la Reine *Intimée*

and

et

The Attorney General of Quebec, the
Charter Committee on Poverty Issues and
the Canadian Bar Association *Intervenors*^b Le procureur général du Québec, le Comité
de la Charte et des questions de pauvreté et
l'Association du Barreau
canadien *Intervenants*

INDEXED AS: SYMES v. CANADA

^c RÉPERTORIÉ: SYMES c. CANADA

File No.: 22659.

N° du greffe: 22659.

1993: March 2; 1993: December 16.

1993: 2 mars; 1993: 16 décembre.

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

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

^e EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE*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.*^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.**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).*^g *Droit constitutionnel — Charte des droits — Droits à l'égalité — Impôt sur le revenu — 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? — Dans la négative, y a-t-il violation des droits à l'égalité? — Charte canadienne des droits et libertés, art. 15(1).*

The appellant practised law full-time as a partner in a law firm during taxation years 1982 through 1985. During 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-

L'appelante exerçait le droit à temps plein à titre d'associée 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 déclarations personnelles de revenu pour ces années, l'appelante 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 acceptées.

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).

Lois et règlements 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).

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.

Doctrines citées

Abella, Rosalie Silberman. *Rapport de la Commission sur l'égalité en matière d'emploi*. Ottawa: Ministre des Approvisionnements 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: Égalité, 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

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. ^c

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

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

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

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

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

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

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

I. Facts

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

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.

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.

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

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

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

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

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

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

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. Les faits

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. 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. 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-
b 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
c feuillet T-4 pour chacune des années d'imposition.
d
e

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'entreprise. 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 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 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 déduction révisée de 1 000 \$ pour frais de garde d'enfants 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*.

f 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-
g
h
i
j

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

c

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 . . .

f

. . .

(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.

i

j

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

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.

(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,

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 bénéfices. 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 bénéfices 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 JJ.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)

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. 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

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 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).

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.

IV. Issues

^b

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 résument 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 bénéfices 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.

^a 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):

^f [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.

ⁱ 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

relationship 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*.

a

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.

e

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'empres-
a
surer de perpétuer des règles dont le fondement social a depuis longtemps disparu. D'importantes contraintes pèsent cependant sur le pouvoir des tribunaux de chan-
b
ger 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 change-
c
ment 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
d
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?

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

Pour être déductibles à titre de dépense d'entre-
prise, les frais de garde d'enfants de l'appelante
doivent avoir été engagés «en vue de tirer un
f
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
g
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'éta-
h
blir 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.
i
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 «totalement, 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 deductible.

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 deductible. 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.

^a 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. ^b 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. ^c Pis encore, en faisant de cette reformulation un critère, le concept du cercle peut avoir des effets pernicioeux. ^d 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. ^e 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. ^f

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 presupposer 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 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 qu'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 adverting 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. Subsidiairement, 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 labour 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 intervenor 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 familial et celle d'avoir un enfant se distinguent 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” 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.

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):

... 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.

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.

(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.

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.

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):

[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.

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.

(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. Ministère 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.

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. Décarý 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 Décarý 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, however, 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.

a 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 c l’al. 27(1)a) permettait de calculer la déduction de charité admissible relativement au revenu du contribuable; il affirme (à la p. 283):

d ... 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. ...

e 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):

f 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 g 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.] h

i 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.

j 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):

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.

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.]

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.

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.

a 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*.

b 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*.

f 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.

i 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 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 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 précise 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 bénéfice 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*

suivante (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.

^a 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 ^b 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 ^c 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*. ^d ^e ^f

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. . . . ^h

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.] ⁱ

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

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 commencer, 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 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 entrepreneurs 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

distinguish between effects which are wholly caused, or are contributed to, by an impugned provision, and those social circumstances which exist independently of such a provision. In this case, that means that one must be cognizant of the fact that s. 63 defines child care expenses as an actual expense of money. In order to demonstrate a distinction between the sexes within an adverse effects analysis, one therefore needs to prove that s. 63 disproportionately limits the deduction with respect to actual expenses incurred by women.

In my opinion, the appellant taxpayer has failed to demonstrate an adverse effect created or contributed to by s. 63, although she has overwhelmingly demonstrated how the issue of child care negatively affects women in employment terms. Unfortunately, proof that women pay social costs is not sufficient proof that women pay child care expenses. Those social costs, although very real, exist outside of the *Act*. In the same fashion that our income taxation system does not recognize various forms of imputed income, it equally does not involve itself with any form of imputed expense. In this respect, this appeal was not argued to suggest that the government had a positive obligation to account for the social costs of child care prior to taxing its citizens. Such a suggestion would lead this Court well beyond the confines of the present appeal.

I conclude, therefore, that the appellant is unable to demonstrate a violation of s. 15(1) of the *Charter* with respect to s. 63 of the *Act*, since she has not proved that s. 63 draws a distinction based upon the personal characteristic of sex. In reaching this conclusion, however, I wish to note that I do not reject that such a distinction might be proved in another case. The appellant in this case belongs to a particular subgroup of women, namely, married women who are entrepreneurs. It is important

prouvé. Nous devons prendre soin d'établir une distinction entre les effets qui sont causés en totalité ou en partie par une disposition contestée et les circonstances sociales qui existent indépendamment de la disposition en question. En l'espèce, cela signifie qu'il faut savoir que l'art. 63 définit les frais de garde d'enfants comme une dépense réelle. Pour démontrer l'existence d'une distinction fondée sur le sexe à l'intérieur d'une analyse des effets préjudiciables, il faut donc prouver que l'art. 63 limite d'une façon disproportionnée les déductions au titre des dépenses réelles engagées par les femmes.

À mon avis, la contribuable appelante n'a pas réussi à établir que l'art. 63 avait créé un effet préjudiciable ou y avait contribué; cependant, elle a 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. Malheureusement, 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. Ces coûts sociaux, quoique très réels, existent indépendamment de la *Loi*. Notre régime fiscal ne reconnaît pas certains types de revenus théoriques; de la même façon, il ne vise pas non plus les dépenses théoriques quelle qu'en soit la forme. À cet égard, l'argumentation dans le présent pourvoi ne visait pas à prétendre que le gouvernement avait, avant d'assujettir ses citoyens à l'impôt, l'obligation positive de tenir compte des coûts sociaux de la garde des enfants. Une telle supposition entraînerait notre Cour à examiner des questions qui dépassent de beaucoup le cadre du pourvoi.

En conséquence, je conclus que l'appelante n'a pas été en mesure de démontrer que l'art. 63 de la *Loi* 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. Toutefois, en arrivant à cette conclusion, je tiens à préciser que je ne dis pas qu'une telle distinction ne pourrait pas être établie dans un autre cas. L'appelante appartient à un sous-groupe particulier de femmes,

to realize that her evidentiary focus was skewed in this direction.

I pause to note that the appellant's focus upon self-employed women to the exclusion of women employees is a very curious aspect of this case. It is useful to note the following commentary by Professor Macklin, *supra*, at p. 512:

If the goal of section 15 in this context is to redress the discriminatory impact of tax laws on members of disadvantaged groups, there can be no pretext for confining the inquiry to section 18(1) of the Act or the remedy to business women. Insofar as tax deductions are concerned, the real issue would be the inadequacy of the partial deduction under section 63 in facilitating self-employed and salaried women's access to the paid workforce. . . . Their identity as self-employed or salaried women is largely immaterial to the question of whether the existing system perpetuates their subordination. [Emphasis in original.]

Undoubtedly, it was the juxtaposition of s. 8(2) with s. 9 of the *Act* which led the appellant to take the position she took. By virtue of s. 8(2) of the *Act*, employees are generally prohibited from making any deductions from employment income. Accordingly, the appellant thought it desirable to distance herself from employees in this case. When considering her arguments with respect to statutory interpretation, this approach is understandable. When considering her *Charter* arguments, it is less so.

In another case, a different subgroup of women with a different evidentiary focus involving s. 63 might well be able to demonstrate the adverse effects required by s. 15(1). For example, although I wish to express no opinion on this point, I note that no particular effort was made in this case to establish the circumstances of single mothers. If, for example, it could be established that women are more likely than men to head single-parent households, one can imagine that an adverse effects analysis involving single mothers might

celui des femmes mariées entrepreneures. Il est important de comprendre que c'est sur cet aspect qu'elle a axé ses éléments de preuve.

^a Je tiens à faire remarquer qu'un aspect curieux du pourvoi tient à ce que le pourvoi de l'appelante est axé sur la situation des travailleuses indépendantes à l'exclusion des femmes ayant un revenu d'emploi. Il est utile de signaler le commentaire du professeur Macklin, *loc. cit.*, à la p. 512:

^b [TRADUCTION] Si l'article 15 vise dans ce contexte à remédier à l'incidence discriminatoire des lois fiscales sur les membres des groupes défavorisés, il n'existe aucun prétexte pour limiter l'examen au paragraphe 18(1) de la Loi ou les réparations aux femmes d'affaires. En ce qui concerne les déductions fiscales, la véritable question serait l'insuffisance de la déduction partielle prévue à l'article 63 quand il s'agit de faciliter l'accès des travailleuses indépendantes et salariées au marché du travail rémunéré. [. . .] Le fait qu'une femme soit qualifiée de travailleuse indépendante ou salariée n'a aucune importance lorsqu'il faut déterminer si le régime existant perpétue un état de subordination. [En italique dans l'original.]

^c C'est certainement la juxtaposition du par. 8(2) et de l'art. 9 de la *Loi* qui a amené l'appelante à prendre la position qu'elle a adoptée. En vertu du par. 8(2) de la *Loi*, il est généralement interdit aux employés de faire des déductions sur un revenu d'emploi. C'est pourquoi l'appelante a jugé souhaitable en l'espèce de particulariser sa situation par rapport à celle des personnes ayant un revenu d'emploi. Lorsqu'on examine ses arguments à partir des principes d'interprétation des lois, ce raisonnement est compréhensible. Lorsque l'on se fonde sur la *Charte*, il l'est moins.

^d Dans un autre contexte, un sous-groupe différent de femmes, qui présenterait des éléments de preuve différents relativement à l'art. 63, pourrait bien arriver à démontrer les effets préjudiciables exigés par le par. 15(1). Par exemple, bien que je ne désire pas exprimer d'opinion sur ce sujet, je remarque que l'on ne s'est pas efforcé en l'espèce de faire ressortir la situation des mères célibataires. Si, par exemple, on pouvait démontrer que plus de femmes que d'hommes sont chefs de familles monoparentales, on peut imaginer que l'analyse

well take a different course, since child care expenses would thus disproportionately fall upon women. That would be a question of proof, and it might involve other complicated questions associated with the alimony and maintenance provisions of the *Act*. This Court has not had the benefit of argument with respect to any of these issues.

Equally, the material which has been placed before this Court demonstrates certain distinctions created by s. 63, but no attempt has been made to link these distinctions to personal characteristics comprehended by an enumerated or analogous grounds approach to s. 15(1) of the *Charter*. In this respect, I note the following comment from the *Report of the Task Force on Child Care, supra*, at p. 173, which relates to the earned income limitations in s. 63:

These limitations penalize families in which one spouse, either regularly or temporarily, has a very low income. This affects primarily part-time-working women with low earnings, business people who experience short-term business losses, and farmers who experience a loss or a period of low income. . . . Even if the other spouse has earned income, no deduction is allowed because only the lower-income spouse can make the claim.

To the extent that this quotation discusses a s. 63 distinction between parents and others, I reiterate that the appellant's equality argument before this Court effectively ignored the relevance of a parental status distinction. The same is certainly true with respect to business people in a loss position and farmers. Finally, to the extent that this quotation discusses an effect upon "part-time-working women with low earnings" and, therefore, seems to indicate an effect upon women as a class, I have two comments.

First, to say that the s. 63 deduction is more often denied to women is to recognize a reality,

des effets préjudiciables concernant la situation des mères célibataires pourrait bien avoir un cheminement différent, puisque les frais de garde d'enfants incomberaient alors, dans une mesure disproportionnée, à des femmes. Il s'agirait d'une question de preuve, susceptible de soulever d'autres questions complexes se rattachant aux dispositions alimentaires de la *Loi*. Notre Cour n'a pas eu l'avantage d'entendre des arguments relativement à ces questions.

De même, les documents déposés devant notre Cour démontrent que l'art. 63 crée certaines distinctions; toutefois, on n'a pas tenté d'établir un lien entre ces distinctions et les caractéristiques personnelles visées dans l'analyse des motifs énumérés ou analogues relativement au par. 15(1) de la *Charte*. À cet égard, je cite un extrait du *Rapport du Groupe d'étude sur la garde des enfants, op. cit.*, (à la p. 202) qui parle des limites du revenu gagné visé à l'art. 63:

Ces limites pénalisent les familles où l'un des conjoints, que ce soit de façon régulière ou intermittente, ne gagne qu'un revenu très modique. Ces mesures touchent principalement les femmes qui travaillent à temps partiel et dont les gains sont faibles, les gens d'affaires qui subissent des pertes commerciales à court terme et les agriculteurs qui subissent une perte de revenus ou traversent une période de faibles revenus. [...] Même si l'autre conjoint a gagné un revenu, aucune déduction n'est permise, car seul le conjoint dont le revenu est le moins élevé peut se prévaloir de la déduction.

Dans la mesure où ce passage traite d'une distinction à l'art. 63 entre les parents et d'autres, je tiens à répéter que, devant notre Cour, l'appelante, dans son argument fondé sur l'égalité, a écarté en fait la pertinence d'une distinction fondée sur l'état parental. On peut en dire autant des gens d'affaires qui subissent une perte et des agriculteurs. Enfin, dans la mesure où cet extrait parle d'un effet des mesures en question sur «les femmes qui travaillent à temps partiel et dont les gains sont faibles» et, en conséquence, semble indiquer un effet sur les femmes en tant que catégorie, j'ai deux commentaires.

Premièrement, affirmer que l'on refuse plus souvent aux femmes la déduction visée à l'art. 63 est

namely, that when there are two supporting persons in a household, the woman is more often the lower income earner. Although both supporting persons contribute to the actual child care expenses incurred, the deduction will be denied to the woman as the lower income earner. In this sense, then, the woman is more often "affected" by s. 63. However, to describe s. 63 in this fashion is not to admit that s. 63 has an "adverse effect" which subordinates women. As I described above, to deny the deduction to women would only exaggerate a societal inequality if the woman in question actually paid more child care expenses. Since, as I have already indicated, proof is lacking on this point, the only obvious distinction is a parental one. And, as just noted, the appellant's focus has effectively excluded parental status arguments.

My second comment follows from the first. If one accepts that two supporting persons actually contribute in monetary terms to child care expenses, by denying a deduction through the earned income limitation, s. 63 will not always work a hardship. For example, in families involving part-time working women with low income, s. 63 may provide limited recognition of "the untaxed preference that the tax system gives to imputed family income contributed by non-earning spouses by way of non-market household services": *Report of the Task Force on Child Care*, *supra*, at p. 295. The earned income limitation would, under this reasoning, underscore a position of inequality in the case of families with an overall low income. Such families would arguably be denied the s. 63 deduction in the face of a demonstrated need for it. Certainly, there has been no attempt to involve the circumstances of low income Canadians in this *Charter* challenge.

Having discussed the manner in which this s. 15(1) case was brought forward, it is only fair to

reconnaître une réalité: lorsque deux personnes dans un ménage assument les frais d'entretien, la femme est beaucoup plus souvent celle qui a le revenu le moins élevé. Bien que ces deux personnes participent aux frais réels de garde des enfants, la déduction est alors refusée à la femme du fait de son revenu moins élevé. En ce sens alors, la femme est plus souvent «touchée» par l'art. 63. Toutefois, cette façon de décrire l'art. 63 ne revient pas à admettre que l'art. 63 a un «effet préjudiciable» qui subordonne les femmes. Comme je l'indiquais précédemment, refuser la déduction à la femme ne ferait qu'exagérer une inégalité sociale si c'est la femme qui a assumé la plus grande partie des frais de garde des enfants. Puisqu'il manque, comme je l'ai déjà indiqué, des éléments de preuve sur ce point, la seule distinction évidente est celle qui repose sur l'état parental, et, comme je viens de le mentionner, l'argumentation de l'appelante revenait à exclure les moyens fondés sur l'état parental.

Mon deuxième commentaire découle du premier. Si l'on accepte que deux personnes assumant les frais d'entretien contribuent financièrement aux frais de garde d'enfants, l'art. 63, en refusant une déduction par application de la limite du revenu gagné, n'entraînera pas toujours un préjudice. Par exemple, dans le cas des familles où la femme occupe un emploi à temps partiel lui procurant un revenu peu élevé, l'art. 63 peut reconnaître dans une certaine mesure «la préférence non imposée que le système fiscal accorde au revenu familial imputé hors-marché assuré par les épouses non rémunérées»: *Rapport du Groupe d'étude sur la garde des enfants*, *op. cit.*, à la p. 346. D'après ce raisonnement, la limite en fonction du revenu gagné mettrait en évidence une situation d'inégalité dans le cas de familles possédant un global peu élevé. On pourrait soutenir que ces familles se verraient privées de la déduction visée à l'art. 63 dans un cas de besoin démontré. Les arguments fondés sur la *Charte* en l'espèce n'ont en aucune façon tenté de traiter de la situation des Canadiens à revenus peu élevés.

Après avoir examiné ainsi la façon dont le par. 15(1) a été invoqué en l'espèce, il est juste d'ajou-

add a few comments with respect to the remainder of the s. 15(1) analysis, which is not, strictly speaking, necessary to decide. As my comments immediately above relating to single mothers imply, if I were convinced that s. 63 has an adverse effect upon some women (for example, in this case, self-employed women), I would not be concerned if the effect was not felt by all women. That an adverse effect felt by a subgroup of women can still constitute sex-based discrimination appears clear to me from a consideration of past decisions: *Brooks v. Canada Safeway Ltd.*, *supra*; *Janzen v. Platy Enterprises Ltd.*, [1989] 1 S.C.R. 1252; see also *Schachtschneider v. Minister of National Revenue* (1993), 154 N.R. 321 (F.C.A.), *per* Linden J.A.

At issue in *Brooks v. Canada Safeway Ltd.* was whether a health insurance plan which denied benefits to pregnant women was discriminatory on the basis of sex. Obviously, not all women become pregnant, nor do those women who become pregnant all become pregnant at the same time. Nonetheless, discrimination on the basis of sex was found. Dickson C.J. stated (at p. 1247):

While pregnancy-based discrimination only affects part of an identifiable group, it does not affect anyone who is not a member of the group. Many, if not most, claims of partial discrimination fit this pattern.

Similarly, in *Janzen v. Platy Enterprises*, *supra*, sexual harassment was realized to constitute discrimination on the basis of sex, notwithstanding the reality that a harasser will not uniformly harass all women. Dickson C.J. expressed this realization in the following way (at pp. 1288-89):

While the concept of discrimination is rooted in the notion of treating an individual as part of a group rather than on the basis of the individual's personal characteristics, discrimination does not require uniform treatment of all members of a particular group. It is sufficient that ascribing to an individual a group characteristic is one factor in the treatment of that individual. If a finding of

ter quelques commentaires quant au reste de l'analyse fondée sur le par. 15(1), à laquelle il n'est pas, à strictement parler, nécessaire de procéder. Comme le laissent entendre les commentaires que je viens de faire sur les mères célibataires, si j'étais convaincu que l'art. 63 a un effet préjudiciable sur certaines femmes (par exemple, en l'espèce, les travailleuses indépendantes), je ne serais pas préoccupé par le fait que toutes les femmes ne se trouvent pas à subir cet effet préjudiciable. Mon examen de la jurisprudence montre clairement qu'un effet préjudiciable subi par un sous-groupe de femmes peut quand même constituer une discrimination: *Brooks c. Canada Safeway Ltd.*, précité; *Janzen c. Platy Enterprises Ltd.*, [1989] 1 R.C.S. 1252; voir aussi *Schachtschneider c. Minister of National Revenue* (1993), 154 N.R. 321 (C.A.F.), le juge Linden.

Dans l'arrêt *Brooks c. Canada Safeway Ltd.*, il fallait décider si un régime d'assurance maladie qui privait les femmes enceintes de certaines prestations créait une discrimination fondée sur le sexe. De toute évidence, toutes les femmes ne deviennent pas enceintes et elles ne le sont pas toutes en même temps. Néanmoins, on a conclu qu'il y avait discrimination fondée sur le sexe. Le juge en chef Dickson affirmait (à la p. 1247):

Quoique la discrimination fondée sur la grossesse ne puisse frapper qu'une partie d'un groupe identifiable, elle ne peut frapper personne en dehors de ce groupe. Un grand nombre, sinon la majorité, des cas de discrimination partielle possèdent cette caractéristique.

De même, dans l'arrêt *Janzen c. Platy Enterprises*, précité, on a statué que le harcèlement sexuel constituait une discrimination fondée sur le sexe, même si l'auteur du harcèlement n'harcèle pas uniformément toutes les femmes. Le juge en chef Dickson exprime ce point de vue de la façon suivante (aux pp. 1288 et 1289):

Bien que le concept de discrimination trouve sa source dans le traitement accordé à un particulier en raison de son appartenance à un groupe plutôt qu'en raison de ses caractéristiques personnelles, il n'est pas nécessaire, pour qu'il y ait discrimination, que tous les membres du groupe concerné soient traités de la même façon. Il suffit que l'attribution d'une caractéristique du groupe visé

discrimination required that every individual in the affected group be treated identically, legislative protection against discrimination would be of little or no value.

In my view, if it were possible in another case to prove that s. 63 of the *Act* caused an adverse effect for some subgroup of women, s. 63 would be discriminatory on the basis of sex following both *Brooks, supra*, and *Janzen, supra*. In some respects, this seems like a broad result, in so far as the basis of discrimination is not narrowed beyond "sex". However, a finding of sex discrimination need not necessarily have widespread effects. One must always consider whether the discriminatory provision could be saved by s. 1 of the *Charter*. And, assuming it could not be, it would seem self-evident that if only some women were adversely affected by a provision, it might be possible to fashion remedies to respond only to the affected subgroup, rather than to all women.

In addition to recognizing remedial issues which might need to be addressed, I acknowledge that to find sex-based discrimination with respect to s. 63 would involve a feature not present in either *Brooks* or *Janzen*. Whereas in *Brooks* it was noted that "only women have the capacity to become pregnant" (at p. 1242), and whereas in *Janzen* it was noted that "only female employees . . . ran the risk of sexual harassment" (at p. 1290), in a case involving an adverse effects analysis under s. 63 of the *Act*, it would be possible to point to both men and women who would be negatively affected by a limitation on the child care expense deduction.

Following upon this acknowledgment, however, the important thing to realize is that there is a difference between being able to point to individuals negatively affected by a provision, and being able to prove that a group or subgroup is suffering an adverse effect in law by virtue of an impugned

à un de ses membres en particulier constitue un facteur du traitement dont il fait l'objet. S'il fallait, pour conclure à la discrimination, que tous les membres du groupe visé soient traités de façon identique, la protection législative contre la discrimination aurait peu ou pas de valeur.

À mon avis, s'il était possible d'établir dans un autre cas que l'art. 63 de la *Loi* a un effet préjudiciable sur un certain groupe de femmes, cet article serait discriminatoire pour un motif fondé sur le sexe, selon les arrêts *Brooks* et *Janzen*, précités. À certains égards, cela semble un résultat général, dans la mesure où le fondement de la discrimination n'est pas particularisé au-delà du «sexe». Toutefois, conclure qu'il y a discrimination fondée sur le sexe n'aura pas nécessairement des effets généraux. Il faut toujours examiner si la disposition discriminatoire peut se justifier en vertu de l'article premier de la *Charte*. En supposant qu'elle ne puisse l'être, il semble évident que l'on pourrait, dans le cas où une disposition préjudicie quelques femmes seulement, concevoir des réparations visant seulement le sous-groupe préjudicié, et non toutes les femmes.

En plus de reconnaître les questions que pourraient soulever les réparations, je tiens à préciser que conclure que l'art. 63 établit une distinction fondée sur le sexe impliquerait un élément que l'on ne retrouve ni dans *Brooks* ni dans *Janzen*. Alors que dans l'arrêt *Brooks* on a fait remarquer que «seules les femmes ont la possibilité de devenir enceintes» (à la p. 1242) et que, dans l'arrêt *Janzen*, on a précisé que «seules les employées étaient exposées au harcèlement sexuel» (à la p. 1290), dans un cas nécessitant une analyse des effets préjudiciables relativement à l'art. 63 de la *Loi*, on pourrait faire ressortir qu'une limite de la déduction pour frais de garde d'enfants pourrait avoir une incidence négative tant sur les hommes que sur les femmes.

Cela étant, il importe maintenant de se rendre compte qu'il existe une différence entre l'identification de personnes subissant l'effet défavorable d'une disposition et la démonstration qu'un groupe ou un sous-groupe subit un effet préjudiciable en droit en raison d'une disposition contestée.

provision. As already noted, proof of inequality is a comparative process: *Andrews, supra*. If a group or subgroup of women could prove the adverse effect required, the proof would come in a comparison with the relevant body of men. Accordingly, although individual men might be negatively affected by an impugned provision, those men would not belong to a group or subgroup of men able to prove the required adverse effect. In other words, only women could make the adverse effects claim, and this is entirely consistent with statements such as that found in *Brooks, supra*, to the effect that “only women have the capacity to become pregnant” (at p. 1242).

Looking at this point a different way, if s. 63 creates an adverse effect upon women (or a subgroup) in comparison with men (or a subgroup), the initial s. 15(1) inquiry would be satisfied: a distinction would have been found based upon the personal characteristic of sex. In the second s. 15(1) inquiry, however, the sex-based distinction could only be discriminatory with respect to either women or men, not both. The claimant would have to establish that the distinction had “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” (*Swain, supra*, at p. 992). The burden or benefit could not, as a logical proposition, fall upon both sexes. Likewise, to the extent that a court might undertake a broader search for “disadvantage that exists apart from and independent of the particular legal distinction being challenged” (*Turpin, supra*, at p. 1332), I cannot imagine how such disadvantage could be located for both men and women at the same time.

(d) Conclusions With Respect to s. 15(1) of the Charter

Given the evidentiary focus of this case, I have concluded that the appellant has not proved that s. 63 of the *Act* involves a distinction between men

Comme je l’ai déjà fait remarquer, la preuve de l’inégalité est un processus comparatif: *Andrews*, précité. Si un groupe ou un sous-groupe de femmes pouvait prouver l’effet préjudiciable requis, la preuve proviendrait d’une comparaison avec le groupe d’hommes pertinent. En conséquence, bien qu’une disposition contestée puisse avoir une incidence négative sur des hommes pris individuellement, ceux-ci ne feraient pas partie d’un groupe ou sous-groupe d’hommes en mesure de prouver l’effet préjudiciable requis. En d’autres termes, seulement des femmes pourraient soutenir qu’il y a effet préjudiciable, ce qui est entièrement compatible avec les énoncés formulés dans l’arrêt *Brooks*, précité, savoir que «seules les femmes ont la possibilité de devenir enceintes» (à la p. 1242).

Prenons ce point sous un autre angle: si l’art. 63 créait un effet préjudiciable sur les femmes (ou un sous-groupe) par rapport aux hommes (ou un sous-groupe), l’étape initiale de l’analyse fondée sur le par. 15(1) serait satisfaite: il se trouverait à exister une distinction fondée sur la caractéristique personnelle que constitue le sexe. Toutefois, au deuxième stade de l’analyse fondée sur le par. 15(1), la distinction fondée sur le sexe ne pourrait être discriminatoire qu’à l’endroit des femmes ou des hommes, et non pas des deux. Le demandeur devrait établir si la distinction «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» (voir l’arrêt *Swain*, précité, à la p. 992). En toute logique, le fardeau ou l’avantage ne pourrait exister à la fois pour les femmes et les hommes. De même, si un tribunal pouvait entreprendre la recherche plus large d’un «désavantage qui existe indépendamment de la distinction juridique précise contestée» (arrêt *Turpin*, précité, à la p. 1332), je ne peux voir comment ce désavantage pourrait exister à la fois pour les hommes et les femmes.

d) Conclusions quant au par. 15(1) de la Charte

Vu l’orientation de la preuve en l’espèce, je conclus que l’appelante n’a pas établi que l’art. 63 de la *Loi* comporte une distinction entre les hommes

and women, as required by the equality challenge she has brought under s. 15(1) of the *Charter*. Accordingly, the limitations upon child care deductions in that section have not been proved to be unconstitutional in this case. Revenue Canada's reassessment of the appellant's deductions in respect of taxation year 1985 is affirmed.

3. *Concluding comments with respect to s. 1 of the Charter*

Although many complex equality issues inform the present appeal, I have concluded that the appeal should be dismissed since the evidentiary foundation inadequately supports the appellant's position. In concluding in that fashion, however, I felt compelled above to make certain remarks relating to the kind of evidence needed in such a case, and relating to the nature of sex discrimination in an adverse effects case involving the *Income Tax Act*. To complete this process, it may be helpful to make two remarks with respect to s. 1 of the *Charter*, notwithstanding that recourse to s. 1 is unnecessary in this case, and notwithstanding that I do not intend to engage in a s. 1 analysis as such.

First, I must express some concerns with the extent to which the respondent presented a s. 1 argument. The government, of course, bears the burden of proving that a *Charter* infringement is a reasonable limit, demonstrably justified in a free and democratic society: *R. v. Oakes*, [1986] 1 S.C.R. 103, at pp. 136-37. Although a variety of information was placed before this Court which could be used in a s. 1 analysis (such as the white papers, Hansard, and reports on child care referred to by the Federal Court of Appeal below), most of this information was not specifically related to s. 1 of the *Charter* in any way. Instead, these materials formed a background with respect to the statutory interpretation of the *Act*. As noted by this Court in *Schachter v. Canada*, [1992] 2 S.C.R. 679, at p. 695, courts should not be left in a factual vac-

et les femmes, comme l'exige la contestation fondée sur l'égalité qu'elle a engagée en vertu du par. 15(1) de la *Charte*. En conséquence, on n'a pas établi en l'espèce que les limites des déductions pour frais de garde d'enfants sont inconstitutionnelles. La nouvelle cotisation de Revenu Canada quant aux déductions de l'appelante pour l'année d'imposition 1985 est confirmée.

3. *Conclusions quant à l'article premier de la Charte*

Bien que de nombreuses questions complexes soient soulevées dans le présent pourvoi, je conclus qu'il doit être rejeté puisque la preuve présentée ne suffit pas à appuyer la position de l'appelante. Toutefois, j'estime devoir ajouter à cette conclusion certaines remarques quant au type de preuve nécessaire dans ce type de dossier, et à la nature de la discrimination fondée sur le sexe dans le cadre d'une affaire portant sur des effets préjudiciables entraînés par la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Pour clore la discussion, il pourrait être utile d'ajouter deux remarques relativement à l'article premier de la *Charte*, quoiqu'il ne soit pas nécessaire de l'appliquer en l'espèce et que je n'aie pas l'intention de procéder à une véritable analyse fondée sur l'article premier.

Premièrement, je tiens à exprimer certaines préoccupations quant à la façon dont l'intimée a présenté son argumentation relative à l'article premier. Certes, il incombe au gouvernement d'établir qu'une violation de la *Charte* constitue une limite raisonnable dont la justification puisse se démontrer dans le cadre d'une société libre et démocratique: *R. c. Oakes*, [1986] 1 R.C.S. 103, aux pp. 136 et 137. Bien que divers documents aient été présentés à notre Cour aux fins d'une analyse fondée sur l'article premier (les livres blancs, le compte rendu officiel des débats et des rapports sur la garde des enfants mentionnés devant la Cour d'appel fédérale), la plupart ne se rapportaient pas spécifiquement à l'article premier de la *Charte*. Ces documents visaient plutôt à établir un contexte d'interprétation de la *Loi*. Comme l'a souligné notre Cour dans l'arrêt *Schachter c. Canada*, [1992] 2 R.C.S. 679, à la p. 695, les tribunaux ne devraient pas être devant un vide factuel lorsqu'il

uum when the legislative objective embodied in an impugned provision falls to be determined.

Having expressed this point, however, I must nonetheless make a second point which relates to the analysis of legislative objective under s. 1 of the *Charter*. As I discussed at the outset of the s. 15(1) analysis, the appellant's *Charter* arguments did not consider the importance of viewing s. 63 as a complete response to child care expenses. I believe that one effect of this approach is that the appellant's arguments were presented in a curious isolation. We were invited to consider the *Charter* only with respect to self-employed women, and it was suggested to us that a remedy could be granted, without the need to consider the position of other women, other parents, or the government's overall response to child care needs.

Instead of focusing upon the manner in which s. 63 of the *Act* operates as a child care system, the present appeal focused only upon the propriety of an instrumental result. This Court was invited to use the *Charter* to rectify a disadvantage allegedly suffered by businesswomen *vis à vis* businessmen, and, in the process, this Court was invited to ignore the effect of allowing a complete deduction on the rest of the system. At the s. 1 stage of *Charter* analysis, however, such an instrumental approach is inappropriate. In order to examine properly the validity of legislative objectives in a case such as the present one, it is important to consider both the operation of the *Act* as a whole, and the operation of other government systems relating to child care.

With respect to the *Act* itself, it is certainly relevant to consider how income tax deductions affect the class of taxpayers who need help with child care. In particular, I advert to the well known fact that tax deductions operate as upside-down subsidies. This feature of deductions was well canvassed in the *Report of the Task Force on Child Care* (*supra*, at p. 169):

faut déterminer l'objectif législatif de la disposition attaquée.

Toutefois, même après avoir exprimé ce point de vue, je dois faire une deuxième observation sur l'analyse de l'objectif législatif en vertu de l'article premier de la *Charte*. Comme je l'ai précisé au début de mon analyse fondée sur le par. 15(1), l'appelante, dans le cadre de ses arguments fondés sur la *Charte*, n'a pas envisagé l'importance de considérer l'art. 63 comme une réponse complète à la question des frais de garde d'enfants. À mon avis, en procédant ainsi, l'appelante s'est trouvée à présenter ses arguments d'une façon curieusement isolée. On nous a demandé d'examiner la *Charte* par rapport aux travailleuses indépendantes seulement; on a aussi indiqué qu'une réparation pourrait être accordée sans qu'il soit nécessaire d'examiner la situation d'autres femmes ou d'autres parents, ni l'ensemble des mesures gouvernementales relatives aux besoins de garde d'enfants.

Au lieu d'examiner comment l'art. 63 de la *Loi* crée un régime relatif aux frais de garde d'enfants, le présent pourvoi a mis l'accent seulement sur le bien-fondé d'un résultat fractionné. On a invité notre Cour à utiliser la *Charte* pour remédier à un désavantage allégué des femmes d'affaires par rapport aux hommes d'affaires et, de ce fait, à ne pas considérer l'incidence d'une déduction complète sur le reste du système. Toutefois, à l'étape de l'analyse fondée sur l'article premier de la *Charte*, une telle analyse fractionnée ne convient pas. Pour bien examiner la validité des objectifs législatifs dans un cas comme en l'espèce, il importe d'examiner à la fois l'effet de la *Loi* dans son ensemble ainsi que l'effet d'autres régimes gouvernementaux sur la garde des enfants.

En ce qui concerne la *Loi*, il est certainement pertinent d'examiner comment les déductions fiscales touchent la catégorie des contribuables qui ont besoin d'aide relativement à la garde d'enfants. Je fais allusion au fait bien connu que les déductions fiscales agissent à titre de subventions inversées. Cet aspect des déductions est fort bien examiné dans le *Rapport du Groupe d'étude sur la garde des enfants* (*loc. cit.*, à la p. 196):

... because the value of the deduction is dependent on the taxpayer's highest marginal rate of tax, the value of the deduction is greater for high-income earners than for low-income earners, a prime characteristic of a regressive tax measure. Indeed, surprisingly, the premise of the deduction seems to be that a person's need for it rises proportionately with income. Moreover, the deduction is of no benefit whatsoever to individuals who, because of insufficient income, do not have tax to pay, although their need is greatest of all.

The Task Force on Child Care did not recommend that the future development of a child care system contain relief in the form of tax measures, although, in the interim, it was recommended that the deductibility levels established by s. 63 be left intact: *supra*, at p. 375. In my opinion, it would be strange indeed for this Court to consider uncapping a child care expense deduction, without even considering the very real drawbacks of tax deductions in equality terms.

In a similar fashion, I do not believe that the tax deduction for child care expenses could be properly examined by this Court without consideration being given to the entire range of government responses to family and child care issues. If inequities are proved to exist within s. 63, surely it must be relevant to consider the extent to which other government programs respond to those inequities. I do not, by any means, wish to suggest that a complete response to child care exists in Canada, nor do I say that courts need only arrange the pieces of a complicated child care puzzle. Instead, I simply wish to recognize that proper examination of a taxation response to child care expenses requires one to contextualize the fiscal response to the greatest degree possible, in order to determine whether an apparent inequality discloses a justifiable legislative objective of a much broader kind.

Having made these brief remarks, I consider it unnecessary to further consider s. 1 of the *Charter*,

... comme la valeur de la déduction dépend du taux d'imposition marginal le plus élevé du contribuable, la valeur de la déduction est plus intéressante pour les personnes qui touchent des revenus élevés que pour celles qui touchent des revenus modiques; il s'agit là d'une caractéristique marquante d'une mesure fiscale régressive. En fait, et cela est surprenant, la déduction semble reposer sur le principe que la nécessité de cette déduction augmente proportionnellement au revenu. Par ailleurs, la déduction n'est d'aucun avantage aux personnes qui, n'ayant pas gagné de revenus suffisants, n'ont pas d'impôt à payer, même si ce sont elles qui en ont le plus besoin.

Le Groupe d'étude sur la garde des enfants n'a pas recommandé que l'élaboration d'un système de garde des enfants prévoie une assistance sous forme de mesures fiscales, mais il a recommandé que dans l'intervalle les limites actuelles des déductions pour frais de garde demeurent inchangées: *op. cit.*, à la p. 437. À mon avis, il serait plutôt étrange que notre Cour lève la limite de la déduction pour frais de garde, sans même tenir compte des désavantages très réels des déductions fiscales sur le plan de l'égalité.

De même, je ne crois pas que notre Cour puisse correctement examiner la déduction fiscale pour frais de garde d'enfants sans se pencher sur toute la gamme des mesures gouvernementales relatives à la famille et à la garde des enfants. Si l'on établit que l'art. 63 entraîne des inégalités, il doit certainement être pertinent d'examiner dans quelle mesure d'autres programmes gouvernementaux répondent à ces inégalités. Je ne veux pas laisser entendre qu'il existe au Canada un ensemble exhaustif de mesures en matière de garde d'enfants, ni que les tribunaux doivent seulement organiser les pièces du casse-tête fort compliqué de la garde des enfants. En fait, je veux tout simplement reconnaître qu'il faut le plus possible situer dans le contexte approprié les mesures fiscales en matière de frais de garde d'enfants lorsqu'il s'agit de déterminer si une apparente inégalité révèle un objectif législatif justifiable de beaucoup plus grande envergure.

Compte tenu de ces brefs commentaires, j'estime inutile de pousser davantage l'analyse en

or the appropriateness of the s. 15(1) challenge in this case.

VI. Conclusion

For the foregoing reasons, I conclude that child care expenses are deductible solely under s. 63 of the *Act*, and that s. 63 represents a systemic response to child care in income tax terms. With respect to the constitutional questions, I conclude that no violation of s. 15 of the *Charter* has been proved in this case, and, in particular, that s. 63 has not been proved to violate the appellant's right to equality. This being the case, it is unnecessary to consider the second constitutional question.

More specifically, I would answer the constitutional questions as follows:

Question 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*?

Answer: No.

Question 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*?

Answer: It is not necessary to answer this question.

I would dismiss the appeal with costs and affirm the Minister's reassessments which disallowed the deductions claimed by the appellant.

vertu de l'article premier de la *Charte* ou d'examiner le bien-fondé de la contestation fondée sur le par. 15(1) en l'espèce.

^a VI. Conclusion

Pour les motifs qui précèdent, je conclus que les frais de garde d'enfants sont déductibles seulement en vertu de l'art. 63 de la *Loi*, et que l'art. 63 représente une réponse systémique à la question de la garde des enfants du point de vue fiscal. En ce qui concerne les questions constitutionnelles, je conclus qu'on n'a pas établi en l'espèce la violation de l'art. 15 de la *Charte*, et plus particulièrement, la violation des droits à l'égalité de l'appelante par l'art. 63. Cela étant, il est inutile d'examiner la deuxième question constitutionnelle.

^d Je répondrais de la façon suivante aux questions constitutionnelles:

Question 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*?

Réponse: Non.

^g Question 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*?

ⁱ Réponse: Il n'est pas nécessaire de répondre à cette question.

^j Je suis d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens et de confirmer les nouvelles cotisations du ministre qui rejetaient les déductions demandées par l'appelante.

The following are the reasons delivered by

Les motifs suivants ont été rendus par

L'HEUREUX-DUBÉ J. (dissenting) — Ms. Elizabeth Symes is a lawyer and as such a business-woman; she is also the mother of two children. During the taxation years 1982 through 1985, she claimed her child care expenses as a "business expense" under the provisions of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 (the "*Act*"). This appeal concerns the statutory interpretation of the *Act* and, in particular, ss. 9, 18(1)(a), 18(1)(h) and 63. It also requires that we ask fundamental and complex questions about the visions of equality and inclusivity that mould our legal constructs.

LE JUGE L'HEUREUX-DUBÉ (dissidente) — Madame Elizabeth Symes est avocate et, en conséquence, femme d'affaires; elle est également mère de deux enfants. Au cours des années d'imposition de 1982 à 1985, elle a réclamé la déduction de ses frais de garde d'enfants à titre de «dépense d'entreprise» en vertu des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148 (la «*Loi*»). Le présent pourvoi porte sur l'interprétation de la *Loi*, plus particulièrement l'art. 9, les al. 18(1)a) et 18(1)h) et l'art. 63. Il nous oblige également à nous poser des questions fondamentales et complexes sur les principes d'égalité et de participation qui imprègnent nos concepts juridiques.

I. Facts

d I. Les faits

The relevant facts can be easily summarized and are not contested. Elizabeth Symes practises in the legal profession and between 1982 and 1985 hired a nanny, Mrs. Simpson, to care for her two children so that she could work. During the 1982, 1983, 1984 and 1985 taxation years, she deducted the salary she paid to Mrs. Simpson as a business expense. The Minister of National Revenue (MNR) disallowed these deductions, although he allowed a revised child care deduction under s. 63(1) of the *Act* of \$1,000 for the 1982 expense, a \$2,000 deduction for the 1983 and 1984 expense and a \$4,000 deduction for the 1985 expense. The MNR disallowed the deductions on the basis that the wages paid were personal or living expenses under s. 18(1)(h) of the *Act*, and not outlays or expenses incurred for the purpose of gaining or producing income from business under s. 18(1)(a) of the *Act*.

Les faits pertinents peuvent être facilement résumés et ne sont pas contestés. Elizabeth Symes pratique la profession d'avocat et, pour pouvoir l'exercer, elle a engagé, entre 1982 et 1985, une gardienne d'enfants, M^{me} Simpson, pour s'occuper de ses deux enfants. Pour les années d'imposition 1982, 1983, 1984 et 1985, elle a déduit le salaire versé à M^{me} Simpson à titre de dépense d'entreprise. Le ministre du Revenu national (MRN) a refusé ces déductions tout en permettant une déduction révisée pour frais de garde d'enfants en vertu du par. 63(1) de la *Loi*, soit 1 000 \$ à titre de dépense pour 1982, 2 000 \$ pour les années 1983 et 1984 et une déduction de 4 000 \$ pour 1985. Le MRN a refusé les déductions réclamées au motif que le salaire versé constituait des frais personnels ou des frais de subsistance en vertu de l'al. 18(1)h) de la *Loi*, et non un débours ou une dépense engagés en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise en vertu de l'al. 18(1)a) de la *Loi*.

Ms. Symes appealed the MNR's reassessments to the Federal Court, Trial Division. Cullen J. concluded that the child care expenses could be deducted as a business expense. The respondent appealed to the Federal Court of Appeal, which

Madame Symes en a appelé des nouvelles cotisations auprès de la Section de première instance de la Cour fédérale. Le juge Cullen a conclu que les frais de garde d'enfants pouvaient être déduits à titre de dépense d'entreprise. L'intimée a porté

allowed the appeal and restored the notices of reassessment issued by the MNR.

II. Relevant Statutory Provisions

Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, as amended:

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year determined by the following rules:

(a) determine the aggregate of amounts each of which is the taxpayer's income for the year . . . from a source inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, his income for the year from each office, employment, business and property;

. . .

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

cette décision en appel devant la Cour d'appel fédérale, laquelle a accueilli l'appel et rétabli les avis de nouvelle cotisation émis par le MRN.

a II. Les dispositions législatives pertinentes

Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148, modifiée:

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes:

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année [. . .] dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

. . .

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, calculé 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 . . .

(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 . . .

. . .

(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

under, in accordance with or by virtue of any other provision of this Part.

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

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) 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) the product obtained when \$2,000 is multiplied by the number of eligible children of the taxpayer for the year in respect of whom the child care expenses were incurred, and ^a

(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. ^b

. . .

(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 ^c

(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, ^d

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

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

. . .

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

(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, ^h

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

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

(i) \$8,000,

(ii) le produit de \$2,000 par le nombre d'enfants admissibles du contribuable pour l'année pour lesquels les frais de garde d'enfants ont été supportés, ou

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

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.

. . .

(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,

. . .

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

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

III. Judgments

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

Finding for the appellant Symes, the trial judge stated that to determine which expenses may be considered business expenses in the calculation of business profit, one should examine whether the expense was consistent with "ordinary principles of commercial trading or well accepted principles of business practice" (pp. 66-67). Furthermore, the expense should be made or incurred "for the purpose of gaining or producing income from the business" (p. 67). Cullen J. found that there was an increasing tendency to interpret s. 18(1)(a) of the *Act* more liberally. He added that, since the term "profit" in s. 9 of the *Act* was not defined, it was up to the courts to "infuse the term with meaning, which will reflect the realities of the times" (p. 71).

To that end, Cullen J. took note of the testimony of the expert witness, Dr. Patricia Armstrong, who

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

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

e) III. Les jugements

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

En donnant gain de cause à l'appelante Symes, le juge de première instance a précisé qu'il faut, lorsqu'il s'agit de déterminer les dépenses qui doivent être considérées comme des dépenses d'entreprise dans le calcul des bénéfices d'entreprise, se demander si la dépense est conforme «aux principes ordinaires des affaires commerciales ou aux principes bien reconnus de la pratique courante des affaires» (pp. 66 et 67). De plus, la dépense doit être faite ou engagée «en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise» (p. 67). Le juge Cullen a conclu qu'on a de plus en plus tendance à interpréter l'al. 18(1)(a) de la *Loi* de façon plus libérale. Il a ajouté que, puisque aucune définition du mot «bénéfice» ne figure à l'art. 9 de la *Loi*, il appartient aux tribunaux de «dégager[r] du terme le sens qui reflète les réalités de l'époque» (p. 71).

À cette fin, le juge Cullen a tenu compte du témoignage du témoin expert, le Dr Patricia Arm-

indicated that there has been significant social change in the late 1970s and into the 1980s, in terms of the influx of women of child-bearing age into business and into the workplace. Since this change post-dated the cases in which child care expenses were not allowed as a legitimate business deduction, Cullen J. found that his interpretation was not restricted by these cases.

He concluded that "it can be said that there is a causal relationship between the dedication of resources generated in [the appellant's] practice to child care and the generation of those resources" (p. 73). He also was satisfied that the plaintiff exercised good business judgment in deciding to dedicate part of her resources from the law practice 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.

Cullen J. then examined s. 63 of the *Act*, which deals with child care expenses, and found that this section had been enacted "to facilitate the entry of women into the labour force, thereby promoting economic equality between the sexes as well as providing relief for low income families" (p. 75). However, he concluded that, since the nanny's salary was deductible as a business expense pursuant to ss. 9 and 18(1)(a) of the *Act*, s. 63 could not "prevent it from being allowed as such" (p. 75).

Having found that Ms. Symes' child care expenses were legitimate business expenses, Cullen J. was not required to examine the impact of s. 15 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*. However, he did. He held that s. 15 of the

strong, qui a indiqué que la fin des années 70 et le début des années 80 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. Puisque ce changement est survenu depuis les décisions qui avaient rejeté les frais de garde d'enfants à titre de déduction légitime d'entreprise, le juge Cullen a affirmé que son interprétation n'était pas affectée par ces décisions.

Il a conclu que l'«on peut dire qu'il existe un rapport de cause à effet entre la consécration des ressources provenant de l'exercice de [l]a profession [de l'appelante] au soin des enfants et la production de ces ressources» (p. 73). Il était également convaincu que la demanderesse a fait preuve d'un bon sens des affaires en décidant de consacrer une partie de ses ressources tirées de la pratique du droit au soin de ses enfants. Il affirme, 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.

Le juge Cullen a ensuite examiné l'art. 63 de la *Loi* qui porte sur les frais de garde d'enfants et a affirmé que l'adoption de cette disposition visait «à faciliter l'entrée des femmes dans la population active, favorisant par là l'égalité économique entre les sexes et soulageant les familles à faible revenu» (p. 75). Toutefois, il a conclu que, puisque le salaire payé à la gardienne d'enfants était déductible à titre de dépense d'entreprise en vertu de l'art. 9 et de l'al. 18(1)a) de la *Loi*, l'art. 63 ne saurait «l'empêcher d'être accueillie comme telle» (p. 75).

Ayant déterminé que les frais de garde d'enfants de M^{me} Symes constituaient des dépenses légitimes d'entreprise, le juge Cullen n'avait pas à examiner l'incidence de l'art. 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés*. Toutefois, il l'a

Charter, which was proclaimed into force on April 17, 1985, was applicable to part of the 1985 taxation year and to the subsequent taxation years. Cullen J., relying on the decision of the Supreme Court of Canada in *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143, concluded that the MNR, by refusing the appellant's deduction, was "treating her differently from other taxpayers with expenses that are considered necessary to generate business income" (p. 80). He added that the MNR was not treating the appellant "like a serious business person with a serious expense incurred for a legitimate purpose" (p. 81). In fact, the appellant was "treated like any employer who is incurring a business expense but yet she is not allowed to deduct that expense", which meant that she was paying more taxes. He found this to be contrary to the purpose of s. 15 of the *Charter*.

Cullen J. also used s. 15 of the *Charter* as an aid in interpreting the *Act*. In his view, since the *Andrews* decision, the *Act* must be interpreted in a way which recognizes the specific experience of women as principally responsible for child care. He also observed that an interpretation of the *Act* which ignores the reality that women bear a major responsibility for child rearing and which ignores that the cost of child care is a major barrier to women's participation in the workforce would by itself violate s. 15 of the *Charter*.

Thus, the trial judge concluded that the appellant had suffered discrimination based on her personal characteristics as a parent and a woman and that this had the effect of imposing on her burdens, obligations and disadvantages not borne by others.

Turning, then, to s. 1 of the *Charter*, Cullen J. found that the respondent had not proven a "pressing and substantial" objective to justify the disallowance of child care expenses as a business deduction, and felt no need to engage in a lengthy

fait. Il a statué que l'art. 15 de la *Charte*, entré en vigueur le 17 avril 1985, était applicable à une partie de l'année 1985 et aux années d'imposition ultérieures. Le juge Cullen, se fondant sur l'arrêt de notre Cour *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143, a conclu que le MRN, en refusant à l'appelante la déduction réclamée, «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» (p. 80). Il a ajouté que le MRN ne traite pas l'appelante «comme une personne sérieuse qui s'engage dans des affaires et qui fait une dépense sérieuse en vue d'une fin légitime» (p. 81). En fait, l'appelante «est traitée comme n'importe quel employeur qui engage une dépense d'entreprise et, pourtant, elle n'est pas autorisée à déduire cette dépense», ce qui signifie qu'elle paie plus d'impôts. Il a statué que cela allait à l'encontre de l'objet de l'art. 15 de la *Charte*.

Le juge Cullen a également utilisé l'art. 15 de la *Charte* comme moyen pour interpréter la *Loi*. À son avis, depuis l'arrêt *Andrews*, la *Loi* doit être interprétée d'une manière qui reconnaît l'expérience spécifique des femmes comme principalement responsables de la garde des enfants. Il a également fait remarquer qu'une interprétation de la *Loi* qui ne tient pas compte que, dans la réalité, les femmes sont principalement responsables du soin des enfants et que les frais de garde d'enfants constituent un obstacle important à la participation des femmes au marché du travail, violerait en soi l'art. 15 de la *Charte*.

En conséquence, le juge de première instance a conclu que l'appelante avait été victime de discrimination pour des motifs fondés sur ses caractéristiques personnelles en tant que parent et que femme, ce qui a eu pour effet de lui imposer des charges, obligations et désavantages qu'on n'impose pas aux autres.

Examinant l'article premier de la *Charte*, le juge Cullen a statué que l'intimée n'avait prouvé aucun objectif «réel et urgent» pour justifier le refus de la déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise, et n'a pas jugé nécessaire de

s. 1 analysis. He asserted that his interpretation of the word "profit" in the *Act* was in conformity with the *Charter*.

In the result, Cullen J. held that the appellant was allowed to deduct the cost of her nanny as a business expense, pursuant to the relevant provisions of the *Act*. He added (at p. 87) that, although the concepts of profit and business expense permitted the deduction of the nanny's salary in the present case, "[t]his is not to say that nanny expenses will always be treated as a business expense, or that section 63 of the *Act* has been invalidated under section 52 of the *Charter*".

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

The Federal Court of Appeal reversed the decision of Cullen J. Décary J.A., for the court, dismissed the argument that the existence of a legal obligation to care for children was a reason for allowing child care expenses to be deducted as a business expense. According to him, this obligation, imposed equally on both sexes, was a "natural obligation" which affected parents at all times, since "[t]he law does not impose an obligation on the [appellant] to look after her children because she is operating a business" (p. 522). While agreeing that judicial interpretation should be "flexible and sensitive to adapt to changing circumstances", Décary J.A. pursued at p. 523:

... 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. ... I consider that the case at bar does not require a conclusion on this point for the simple reason that Parliament has itself

procéder à une analyse détaillée fondée sur l'article premier. Il a soutenu que son interprétation du terme «bénéfice» était conforme à la *Charte*.

^a En définitive, le juge Cullen a conclu que l'appelante avait droit de déduire le coût de sa gardienne d'enfants à titre de dépense d'entreprise, conformément aux dispositions pertinentes de la *Loi*. Il a ajouté (à la p. 87) que, si les concepts de bénéfice et de dépense d'entreprise permettaient en l'espèce la déduction du salaire de la gardienne d'enfants, «[c]ela ne veut pas dire que les dépenses liées à l'engagement d'une bonne d'enfants vont toujours être considérées comme des dépenses d'entreprise, ni que l'article 63 de la *Loi* a été rendu inopérant en vertu de l'article 52 de la *Charte*».

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

^e La Cour d'appel fédérale a infirmé la décision du juge Cullen. Le juge Décary, s'exprimant au nom de la cour, a rejeté la prétention que l'existence d'une obligation légale de s'occuper de ses enfants est un élément qui permet la déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. À son avis, cette obligation, imposée également aux personnes d'un sexe ou l'autre, constitue une «obligation naturelle» qui suit les parents en tout temps puisque «[c]e n'est pas parce que [l'appelante] exploite une entreprise que la loi lui impose l'obligation de surveiller ses enfants» (p. 522). Tout en reconnaissant que l'interprétation judiciaire doit être «souple et perméable pour s'adapter aux changements de circonstances», le juge Décary précise à la p. 523:

... 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. [...] je n'ai pas vraiment à trancher cette question, pour la simple raison que le Parlement, de lui-

already amended the *Income Tax Act* to provide for the specific situation relied on by the [appellant].

Décary J.A. based his conclusion on the fact that, in his view, ss. 63(3)(a)(i) and 63(3)(b) of the *Act* covered self-employed parents as well as salaried parents, the term "parent" meaning the individual providing support for a child. He held that "[h]ad section 63 been drafted to apply specifically to the [appellant's] case, it would not have been drafted otherwise" and added that s. 63(3)(b)(iii) of the *Act*, which defined "earned income" as including "incomes from all businesses carried on either alone or as a partner actively engaged in the business", led him to the conclusion that the appellant's earned income which derived from her partnership was "income which is covered by section 63" (p. 524). He stated at p. 525:

Section 63 is really a code in itself, complete and independent, and it does not matter in the circumstances whether it was inserted in one subdivision of the *Act* rather than another, as by its very wording, which is clear and not open to question, it covers a parent carrying on a business and income earned by the parent from the operation of a business.

In his view, s. 63 of the *Act* had been amended many times to take into account social and economic changes and he concluded that the appellant's situation was exactly the kind of situation that Parliament had in mind when it enacted s. 63 of the *Act* and its amendments.

Décary J.A., then, turned to s. 15 of the *Charter*, in the context of economic rights. To that end, he examined the jurisprudence and, in particular, *Andrews v. Law Society of British Columbia*, *supra*, and *PSAC v. Canada*, [1987] 1 S.C.R. 424, to conclude that the appellant's approach "risks trivializing the *Charter*" and, moreover, at pp. 530-31, that:

The respondent's proposition appears to mean, for all practical purposes, that through the right to equality recognized in section 15, the *Charter* guarantees individuals every right, whether or not included in those

même, a déjà modifié la *Loi de l'impôt sur le revenu* de manière à tenir compte de la situation précise qu'invoque [l'appelante].

a Le juge Décary a fondé sa conclusion sur le fait que, selon lui, le sous-al. 63(3)a(i) et l'al. 63(3)b de la *Loi* visaient les parents à leur propre compte et les parents salariés, le terme «parent» signifiant le particulier assurant les frais d'entretien de l'enfant. Il a conclu que «[l']article 63 eût été rédigé en vue de s'appliquer précisément au cas de l'[appelante], qu'il n'aurait pas été rédigé autrement», et il a ajouté que le sous-al. 63(3)b(iii) de la *Loi* qui définit l'expression «revenu gagné» comme comprenant «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», l'amène à conclure que le revenu gagné par l'appelante est le revenu qu'elle a tiré de sa société, et c'est «ce revenu que vise l'article 63» (p. 524). Il affirme à la p. 525:

L'article 63 est un véritable code en soi, complet, autonome, et il importe peu en l'espèce qu'il ait été inséré dans une sous-section de la *Loi* plutôt que dans une autre, car de par ses termes mêmes, clairs, indiscutables, il vise le parent qui exploite une entreprise et le revenu tiré par le parent de l'exploitation d'une entreprise.

f Le juge Décary a affirmé que l'art. 63 de la *Loi* a été modifié à maintes reprises afin de tenir compte des changements socio-économiques, et il a conclu que la situation de l'appelante est clairement celle que le Parlement avait en vue lorsqu'il a adopté, puis modifié, l'art. 63.

h Le juge Décary s'est ensuite penché sur l'art. 15 de la *Charte* dans le contexte des droits économiques. À cette fin, il a examiné la jurisprudence, plus particulièrement les arrêts *Andrews c. Law Society of British Columbia*, précité, et *AFPC c. Canada*, [1987] 1 R.C.S. 424, pour conclure que l'approche proposée par l'appelante «risque au fond de banaliser la *Charte*», et il ajoute aux pp. 530, 531 et 532:

j La proposition de l'intimée signifierait, à toutes fins utiles, que par le biais du droit à l'égalité reconnu à l'article 15, la *Charte* garantirait aux citoyens tous les droits, qu'ils soient ou non de ceux définis expressément

expressly defined in the Charter. For example, in the case at bar, though the right to work and the right to be in a position to work are not recognized by the Charter, an individual — on these facts a woman, a parent, but it could be anyone who can make use of the provisions of section 15 — could under cover of section 15 require legislatures to adopt measures enabling him or her to work and be in a position to work. That is not the effect of section 15.

In my opinion, no one could have required Parliament to adopt section 63 and allow a parent to deduct child care costs. Parliament adopted section 63 in the enlightened exercise of its discretion, and I do not see on what basis a particular group of professional women or parents, benefitting from the deduction allowed by that section, could require that the section be amended by the legislature or interpreted by the courts so as to give the group the right to take a further deduction. . . .

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. . . .

In the event, however, that there was discrimination within the meaning of s. 15 of the *Charter*, Décary J.A. felt that it was not the function of the court, based on the evidence of justification presented before the court, to substitute its choice for that of Parliament.

IV. Issues

The Chief Justice formulated the following constitutional questions:

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*?

dans la Charte. Par exemple, dans le cas présent, même si le droit au travail et le droit d'être en mesure de travailler ne sont pas reconnus par la Charte, un individu — une femme, un parent, en l'espèce, mais ce pourrait être quiconque peut se prévaloir des dispositions de l'article 15 — pourrait, sous le couvert de l'article 15, exiger des législatures qu'elles adoptent les mesures nécessaires pour lui permettre de travailler et d'être en mesure de travailler. Tel n'est pas l'effet de l'article 15.

Personne, à mon avis, ne pouvait exiger du Parlement qu'il adoptât l'article 63 et permît à un parent de déduire les frais de garde d'enfants. Le Parlement a adopté l'article 63 dans l'exercice éclairé de sa discrétion, et je ne vois pas en vertu de quel fondement un groupe particulier de femmes ou de parents professionnels, qui profite de la déduction établie à cet article, pourrait exiger que l'article soit modifié par le législateur ou interprété par les tribunaux de manière à donner au groupe la possibilité d'une déduction additionnelle. . . .

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.

Toutefois, quoi qu'il en soit, si tant est qu'il y avait discrimination au sens de l'art. 15 de la *Charte*, le juge Décary a été d'avis, à la lumière de la preuve de justification présentée, qu'il n'appartenait pas à la cour de substituer son choix à celui qu'a fait le Parlement.

h IV. Les questions en litige

Le Juge en chef a formulé les questions constitutionnelles suivantes:

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*?

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*? ^a

In order to reach these constitutional questions, one must first determine whether ss. 9, 18 and 63 of the *Act* are open to an interpretation that child care expenses are, in fact, deductible as a business expense. Although this issue is primarily one of statutory interpretation, nevertheless, this case remains deeply pervaded by issues of equality. The appellant asks that the Court find that s. 15 of the *Charter* would be infringed by an interpretation of the *Act* that would disallow the deduction of child care as a legitimate business expense. The arguments of the parties and interveners make it clear that, though ostensibly about the proper statutory interpretation of the *Act*, this case reflects a far more complex struggle over fundamental issues, the meaning of equality and the extent to which these values require that women's experience be considered when the interpretation of legal concepts is at issue. The answer, with regard to the statutory interpretation of the *Act*, requires that the Court consider the reality of the relationship of both women and men to child care and to work, as well as the impact of concepts of equality on the interpretation of legislation. As Professor Claire F. L. Young has written in "Impact of Feminist Analysis on Tax Law and Policy" in *Feminist Analysis: Challenging Law and Legal Processes* (1992 Institute of Continuing Legal Education, Canadian Bar Association — Ontario, January 31, 1992), at p. 1:

The tax system is . . . a powerful tool used to direct social and economic activity in Canada. ⁱ

The role that this "powerful tool" may play in the prevention of the attainment of substantive equality for women cannot be overlooked. ^j

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*?

Pour répondre à ces questions constitutionnelles, il faut tout d'abord déterminer si les art. 9, 18 et 63 de la *Loi* sont susceptibles d'être interprétés comme signifiant que les frais de garde d'enfants sont, en fait, déductibles à titre de dépense d'entreprise. Bien qu'il s'agisse principalement d'une question d'interprétation de la *Loi*, il demeure néanmoins qu'elle est intimement liée à des questions d'égalité. L'appelante demande à notre Cour de statuer que ce serait aller à l'encontre de l'art. 15 de la *Charte* que d'interpréter la *Loi* de façon à refuser la déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise légitime. Les arguments des parties et des intervenants établissent clairement que le présent pourvoi, même s'il porte en apparence sur l'interprétation de la *Loi*, englobe un débat beaucoup plus complexe sur des questions fondamentales, soit comment interpréter le concept d'égalité et la mesure dans laquelle les valeurs en cause exigent que l'on tienne compte de la situation des femmes dans l'interprétation de concepts juridiques. En ce qui concerne l'interprétation de la *Loi*, notre Cour doit examiner le rapport qui existe entre les femmes et les hommes à l'égard de la garde des enfants et du travail, ainsi que l'incidence des concepts d'égalité sur l'interprétation des lois. Comme le professeur Claire F. L. Young l'indique dans son article intitulé: «Impact of Feminist Analysis on Tax Law and Policy», dans *Feminist Analysis: Challenging Law and Legal Processes* (1992 Institut d'éducation permanente juridique, Association du Barreau canadien — Ontario, le 31 janvier 1992), à la p. 1:

[TRADUCTION] Le régime fiscal est [...] un important mécanisme utilisé pour orienter l'activité sociale et économique au Canada.

On ne peut faire abstraction du rôle que cet «important mécanisme» peut jouer pour empêcher la réalisation de l'égalité fondamentale des femmes.

V. Statutory Interpretation

What type of expense constitutes a business expense? In order to rule on the meaning to be given to the term "business expense" in the *Act*,^a the following questions must be answered:

1. What is the meaning of income from business or property in s. 9?
2. How do the limitations set out in s. 18(1) as expenses made or incurred for the purpose of gaining or producing income (paragraph (a)), or as personal or living expenses (under paragraph (h)), affect this determination?
3. Does s. 63 affect a taxpayer's ability to deduct child care as a business expense?

I do not agree with my colleague Iacobucci J.'s reasons with regard to s. 63 of the *Act*, nor to s. 15 of the *Charter* and the eventual result he reaches. I do, however, substantially agree with the approach he has taken with regard to the definition of "business expense" through ss. 9(1), 18(1)(a) and 18(1)(h) of the *Act* and, as a result, I will not repeat a similarly detailed analysis in this regard, but will only review the essential points and provide my own insight into the two first questions at hand. In my view, the logical conclusion to my colleague's analysis, although he does not state it as such, is that ss. 9, 18(1)(a) and 18(1)(h) do not prevent the deduction of child care expenses as a business expense. My analysis, therefore, will focus primarily on the clear differences between our two positions, specifically with respect to s. 63 of the *Act*.

A. *Section 9 of the Income Tax Act: The Ordinary Principles of Commercial Trading*

Before embarking upon a detailed analysis of these questions, it is crucial to recognize that the Canadian system of taxation is premised on taxation of income based on source distinctions, pursu-

V. L'interprétation de la Loi

Quel type de dépense constitue une dépense d'entreprise? Pour interpréter l'expression «dépense d'entreprise» visée dans la *Loi*, il faut répondre aux questions suivantes:

1. Quel est le sens de l'expression revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien à l'art. 9?
2. Dans quelle mesure les restrictions prévues au par. 18(1), relativement aux dépenses faites ou engagées en vue de tirer un revenu (alinéa a)), ou aux frais personnels ou frais de subsistance (alinéa h)), influenceront-elles sur cette détermination?
3. L'article 63 influe-t-il sur la possibilité pour un contribuable de déduire les frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise?

Je ne suis pas d'accord avec les motifs que mon collègue le juge Iacobucci invoque à l'égard de l'art. 63 de la *Loi*, ni de l'art. 15 de la *Charte* ni d'ailleurs, avec la décision à laquelle il arrive. Toutefois, je souscris, pour l'essentiel, à son approche relativement à la définition de l'expression «dépense d'entreprise» par application du par. 9(1) et des al. 18(1)a) et 18(1)h) de la *Loi*, et, en conséquence, je ne reprendrai pas une analyse aussi détaillée sur cette question. J'examinerai donc uniquement les points essentiels apportant ma propre réponse aux deux premières questions. À mon avis, la conclusion logique de l'analyse de mon collègue, bien qu'il ne l'énonce pas ainsi, est que l'art. 9 et les al. 18(1)a) et 18(1)h) n'empêchent pas la déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. Par conséquent, mes observations porteront principalement sur les différences évidentes qui existent entre nos deux positions, plus particulièrement en ce qui concerne l'art. 63 de la *Loi*.

A. *L'article 9 de la Loi de l'impôt sur le revenu: Les principes ordinaires des échanges commerciaux*

Avant de procéder à un examen détaillé des questions soulevées, il est essentiel de reconnaître que le régime fiscal canadien repose sur l'imposition du revenu en provenance de sources diverses,

ant to s. 3 of the *Act*, reproduced above. One such source of income is income from business, pursuant to s. 3(a), and it is this source with which we are concerned in the present appeal.

Pursuant to s. 9(1) of the *Act*, reproduced earlier, a taxpayer's income for a taxation year from a business is the taxpayer's profit therefrom for the year. "Profit", although not defined in the *Act*, has been interpreted to be a net concept. The determination of "profit" is dependent upon the question of whether an expenditure is a proper business expense to be included in the calculation of such net gain (*Daley v. Minister of National Revenue*, [1950] Ex. C.R. 516). 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). It is my view, a view shared by my colleague Iacobucci J., that this determination is essentially an examination of the interplay between s. 9, which allows deductions, and the prohibition of some of these potential deductions by ss. 18(1)(a) and (h).

These two significant criteria emerged in Cullen J.'s analysis of the case law for the purposes of determining whether an expense may be deducted from business income. He held that: (1) it must be in accordance with ordinary commercial principles and business practice, having regard to the circumstances of each case; and (2) it must be made or incurred for the purpose of gaining or producing income from the business. This test has been applied by this Court in *Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*, [1988] 2 S.C.R. 175, in which Wilson J. asserted (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. [Emphasis added.]

conformément à l'art. 3 de la *Loi*, que j'ai déjà reproduit. L'une de ces sources est le revenu tiré d'une entreprise, conformément à l'al. 3a), et c'est cette source qui nous intéresse dans le présent pourvoi.

Conformément au par. 9(1) de la *Loi*, que j'ai aussi déjà reproduit, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année. Le terme «bénéfice» n'est pas défini dans la *Loi*, mais on lui a donné le sens de bénéfice net. La détermination du «bénéfice» 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 (*Daley c. Minister of National Revenue*, [1950] R.C. de l'É. 516). 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). À l'instar du juge Iacobucci, je crois que, pour répondre à cette question, il faut essentiellement explorer l'interaction de l'art. 9, qui autorise les déductions, et des al. 18(1)a) et h), qui interdisent certaines des déductions possibles.

Ces deux importants critères ressortent de l'analyse que fait le juge Cullen de la jurisprudence pour déterminer si une dépense peut être déduite du revenu de l'entreprise. Il a statué: (1) qu'elle doit être conforme aux principes commerciaux ordinaires et à la pratique courante des affaires, compte tenu des circonstances de chaque cas, et (2) qu'elle doit avoir été faite ou engagée en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise. Ce critère a été appliqué par notre Cour dans l'arrêt *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du Revenu)*, [1988] 2 R.C.S. 175, dans lequel le juge Wilson affirme (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. [Je souligne.]

Such a broad strategy was adopted by the trial judge, as well as by my colleague Iacobucci J. Its main function is to focus on a particular taxpayer and to consider what that taxpayer has legitimately expended in order to do business.

The Court of Appeal, however, rejected this approach considering 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 of the business" (p. 523). As a result, Décary J.A. found that child care expenses did not constitute a "business expense", since he had "difficulty in seeing how a change in the particular needs of these persons [businesspersons] could justify modifying an interpretation which has nothing to do with these needs" (p. 523). I cannot agree with the approach taken by the Court of Appeal. What, in my view, has traditionally been recognized as a "commercial need" has everything to do with those persons who have traditionally held positions in the commercial sphere — primarily men. Further, a review of the developments in income tax legislation and its interpretation clearly demonstrates that, as the needs of those pursuing business have changed, the definition of what constitutes a business expense has similarly expanded. I will review some of these developments and then, briefly, the foundation upon which the determination of these complex questions must be made.

B. Section 18(1)(a) of the Income Tax Act: For the Purpose of Gaining or Producing Income from Business

There is a long history of jurisprudence with respect to the meaning of this section, which my colleague Iacobucci J. has thoroughly reviewed, and, as a result, I will not. What I do wish to re-emphasize, however, is that in *Premium Iron Ores Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] S.C.R. 685, at p. 702, this Court contemplated the present wording of s. 18(1)(a). Martland J., for the Court, held that the wording change, from the ear-

Le juge de première instance et mon collègue le juge Iacobucci ont tous deux adopté cette conception large, dont l'objet principal est de mettre l'accent sur un contribuable donné et sur les dépenses que celui-ci fait légitimement dans le cours de ses affaires.

Toutefois, la Cour d'appel a rejeté cette interprétation parce que, à son avis, «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» (p. 523). En conséquence, le juge Décary a statué que les frais de garde d'enfants ne constituaient pas une «dépense d'entreprise» puisqu'il voyait «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» (p. 523). Je ne peux souscrire à l'approche de la Cour d'appel. À mon avis, ce qui a traditionnellement été reconnu comme un «besoin d'affaires» a justement été établi par rapport aux personnes qui détiennent des postes dans le domaine commercial — principalement les hommes. Par ailleurs, un examen de l'évolution des dispositions législatives de nature fiscale et de leur interprétation indique clairement que la définition de ce qui constitue un besoin d'affaires a aussi été élargie parallèlement aux besoins des gens d'affaires. J'examinerai certains de ces développements et ensuite, brièvement, le fondement sur lequel doit reposer la réponse à ces questions complexes.

B. L'alinéa 18(1)a) de la Loi de l'impôt sur le revenu: en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise

Il existe une abondante jurisprudence sur l'interprétation de cette disposition; mon collègue le juge Iacobucci en a fait un examen approfondi et je ne reviendrai pas sur cette question. Toutefois, je tiens à rappeler que dans l'arrêt *Premium Iron Ores Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.S. 685, à la p. 702, notre Cour a examiné le libellé actuel de l'al. 18(1)a). Le juge Martland, s'exprimant au nom de la Cour, a statué que la modifica-

lier section which stated: "purpose of earning the income", to the new one which provided for: "gaining or producing income", was intended to broaden the definition of deductible expenses. My colleague speculates that this expansion is perhaps due to the fact that, prior to subsequent amendments, deductions for capital intangibles were unavailable other than through the general deduction provided for by the predecessor of s. 18(1)(a) and, as such, an expansive view of s. 18(1)(a) developed. This expansive approach to s. 18(1)(a) may actually demonstrate that the income tax system has had a long-standing capacity to accommodate novel situations and developments, through the general sections allowing deductions. As my colleague points out, however, no test has any greater certainty and clarity than that which is proclaimed by the precise wording of the statute. Therefore, the basic question which must be asked is whether the appellant incurred child care expenses for the purpose of gaining or producing income from business.

At this time, I would like to make a brief comment on the gendered analysis entangled in the statutory interpretation in this case. While it happens that the appellant is a woman lawyer claiming child care expense deductions as a business expense, s. 9 of the *Act* is gender neutral. Such a claim may also have been made by a businessman in the same situation as Ms. Symes. If such a businessman were, for example, the primary caretaker of his children, the rationale as well as the end result would have been the same. The ability to deduct a legitimate business expense that one incurs in order to gain or produce income from business should not be based on one's sex. Any businessperson would be entitled to a deduction if he or she can prove that such expenses have been incurred for business purposes. The reality, however, is that generally women, rather than men, fulfil the role of sole or primary caregiver to children and, as such, it is they alone who incur and pay for such expenses. Men, until very recently, have rarely been primary caregivers, nor single parents and, as a result, they have not incurred direct child care expenses. In many traditional family situa-

tion du libellé (auparavant «en vue de la production du revenu» devenu «en vue de tirer un revenu [...] ou de faire produire un revenu...») avait pour but d'élargir la définition des dépenses déductibles. Mon collègue spécule que cet élargissement découle peut-être du fait qu'il n'existait pas, avant les modifications, de deductions pour les biens incorporels en immobilisations sauf pour ce qui est de la déduction générale prévue dans la disposition ayant précédé l'al. 18(1)a), ce qui expliquerait l'élargissement de la portée de cet alinéa. Cet élargissement pourrait, en fait, être la démonstration que le régime fiscal est depuis longtemps en mesure de s'adapter aux situations et aux développements nouveaux, grâce à l'application des dispositions générales allouant des deductions. Toutefois, comme le souligne mon collègue, aucun critère n'est plus certain et plus clair que le libellé même de la disposition. Par conséquent, la question fondamentale est de savoir si l'appelante a 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.

J'aimerais ici faire un bref commentaire sur l'analyse fondée sur le sexe à laquelle donne lieu l'application des principes d'interprétation de la *Loi* en l'espèce. Bien que l'appelante soit une avocate qui demande une déduction pour frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise, l'art. 9 de la *Loi* n'établit aucune distinction fondée sur le sexe. Une telle demande aurait tout aussi bien pu être présentée par un homme d'affaires dans la même situation que M^{me} Symes. Par exemple, si cet homme d'affaires se trouvait le principal gardien de ses enfants, la justification et la décision finale seraient les mêmes. La possibilité pour quiconque de déduire une dépense légitime d'entreprise, dépense encourue en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise ne devrait pas être fondée sur le sexe de cette personne. En effet, toute personne en affaires aurait droit à une déduction si elle peut établir que les dépenses ont été engagées à des fins d'affaires. Toutefois, en réalité, ce sont généralement les femmes, plutôt que les hommes, qui s'occupent exclusivement ou principalement du soin des enfants, et ce sont elles qui encourrent et paient

tions child care issues were not concrete business expenses for men in business, as most often their wives stayed home to care for their children or made such child care arrangements. Consequently, such a businessman would have no basis on which to claim child care expenses as a business expense. However, in light of our changing society, in which men are being called upon to bear a greater burden of child care responsibilities and expenses, which may impede their ability to earn a profit, it is quite possible that businessmen will accordingly be entitled to claim such expenses should they meet the criteria for business expense deductions, as set out in s. 18(1)(a). Regardless of this future possibility, however, at this time the reality is that it is primarily women who incur the cost, both social and financial, for child care and this decision cannot, as such, ignore the contextual truth when examining whether child care may be considered a business expense.

As my colleague asserts, child care expenses have traditionally been viewed as expenses that were not incurred for the purpose of gaining or producing income, as they were considered personal in nature and, accordingly, could not be regarded as commercial. My colleague is of the view (at pp. 742-43) that:

... there is value in the traditional tax law test which seeks to identify those expenses 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. [Emphasis in original.]

In my view, such a test serves no purpose. The rationale of availability to the business is neither objective nor determinative. To be available for the

ces dépenses. Jusqu'à tout récemment, les hommes étaient rarement principal gardien ou chef de famille monoparentale, et n'encourageaient, en conséquence, aucune dépense directe de garde d'enfants. Traditionnellement, dans de nombreuses situations de famille, les questions de garde d'enfants ne constituaient pas des dépenses d'affaires concrètes pour les hommes d'affaires, car la plupart des femmes demeuraient au foyer pour s'occuper des enfants ou avaient pris des dispositions à cet égard. Par conséquent, un homme d'affaires dans cette situation n'était aucunement fondé à réclamer une déduction pour frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. Toutefois, au sein de notre société en pleine évolution, dans laquelle on demande aux hommes d'assumer une plus grande part des responsabilités et des dépenses liées à la garde des enfants, ce qui est susceptible d'entraver leur capacité de bénéfices, les hommes d'affaires pourraient bien avoir le droit de se prévaloir d'une telle déduction à titre de dépense d'entreprise pour autant qu'ils satisfassent aux critères prévus à l'al. 18(1)a). Cependant, quelle que soit cette possibilité future, pour l'instant, ce sont principalement les femmes qui assument les coûts, tant sociaux que financiers, de la garde des enfants et notre Cour ne peut, en prenant sa décision, faire abstraction du véritable contexte lorsqu'elle examine si les frais de garde d'enfants peuvent être considérés comme une dépense d'entreprise.

Comme l'affirme mon collègue, les frais de garde d'enfants ont traditionnellement été considérés comme des dépenses qui n'étaient pas engagées en vue de tirer un revenu ou de faire produire un revenu puisqu'elles étaient considérées de nature personnelle et, en conséquence, non commerciales. Selon mon collègue (aux pp. 742 et 743):

... il y a du bon dans le critère traditionnel en droit fiscal qui cherche à identifier 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. [Souligné dans l'original.]

À mon avis, un tel critère n'est d'aucune utilité. Le raisonnement qui sous-tend le fait de se rendre disponible à l'entreprise n'est ni objectif ni détermi-

business is the first requirement of doing business, otherwise, there can be no business. In this regard, it would be unthinkable for a businessperson's special needs, for example those associated with a disability, to be ineligible for deduction because they satisfy a "personal need". A woman's need for child care in order to do business is no different. One's personal needs can simply not be objectively determined, they are by their very definition subjective.

Courts in the past, and the Court of Appeal in this case, have also always assumed that commercial needs were an objectively neutral set of needs. As a consequence, they did not examine the close relationship between child care and women's business income. It is crucial, in my view, to examine the link between child care and the generation of income from business, as did Cullen J. After consideration of the evidence of the expert witness Dr. Armstrong, the trial judge went on 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.

Dr. Armstrong testified that dramatic and fundamental changes have been taking place in both the labour market and the family structure over the past 40 years. In 1951, only 24 percent of Canadian women participated in the labour force. By 1987, this number had risen to 56 percent. With respect to how the increase took place Dr. Armstrong testified that:

It's been quite rapid from the mid-'70s — early '70s on. It was fairly slow to increase in the '50s, but then the '60s, the acceleration was faster and it increased in the '70s.

Further, the increase was most dramatic for women in their childbearing years, with nearly three-quarters of women between the ages of 16

nant. Être disponible à l'entreprise est l'exigence primordiale pour faire affaires, sinon, il n'y a pas d'entreprise. À cet égard, il serait impensable que les besoins spéciaux d'une personne en affaires, par exemple ceux qui se rapportent à une invalidité, ne puissent pas faire l'objet d'une déduction parce qu'ils servent à satisfaire un «besoin personnel». La nécessité pour une femme d'avoir recours à des services de garde d'enfants pour être en affaires n'est pas différente. Les besoins personnels d'un individu ne peuvent simplement pas être déterminés de façon objective, ils sont, de par leur nature même, subjectifs.

Par le passé, les tribunaux, et la Cour d'appel en l'espèce, ont, de même, toujours présumé que les besoins d'affaires étaient une gamme objectivement neutre de besoins. C'est pourquoi ils n'ont pas examiné le lien étroit entre la garde des enfants et les revenus d'entreprise des femmes. À mon avis, il est essentiel de considérer le lien entre la garde des enfants et la production de revenus d'entreprise, comme l'a fait le juge Cullen. Après avoir fait état du témoignage de l'expert, le Dr 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.

Dans son témoignage, le Dr Armstrong a affirmé qu'il s'était 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. En 1951, seulement 24 pour 100 des femmes canadiennes étaient sur le marché du travail par rapport à 56 pour 100 en 1987. En ce qui concerne l'évolution de cet accroissement, le Dr Armstrong a affirmé:

[TRADUCTION] Ce fut assez rapide à partir du milieu des années 70 — du début des années 70. L'accroissement a été assez lent dans les années 50, mais dans les années 60, cet accroissement a été plus rapide et s'est poursuivi dans les années 70.

En outre, c'est dans le groupe des femmes en âge de procréer que s'est produit le changement le plus important: près des trois quarts des femmes entre

and 44 being counted as members of the labour force, particularly in the 1980s. Today, a majority of women, even those with very young children, are now in the labour force. Fully 70 percent of employed mothers with children younger than six years old work full time, as do 75 percent of employed mothers with school-age children (6 to 15 years). Current forecasts suggest that by the year 2000, fully 88 percent of women aged 25 to 34 years will be in the work force. This increasing trend is particularly noteworthy, since women aged 25 to 34 years are the group most likely to have young children at home, thus requiring child care. It is evident that for most Canadian families, the issue of child care is of crucial importance.

It is with these statistics and expert testimony in mind that we must consider whether child care expenses can be accommodated within the definition of a business expense. In this regard, I agree with Cullen J.'s thoughtful and thorough analysis of the complex issues in this case, which recognizes the evolution of our societal structure and mandates that the interpretation of statutes be done in context, not in a vacuum (*Edmonton Journal v. Alberta (Attorney General)*, [1989] 2 S.C.R. 1326, at p. 1355).

At the forefront of this analysis are general and well known concepts of statutory interpretation, for example, that the clear and unambiguous meaning of words which do not lead to an unreasonable result must be followed and further, that the interpretation of a law may change over time in order to coincide with an altered and ever-changing societal context. (See E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 89, and P.-A. Côté, *The Interpretation of Legislation in Canada* (2nd ed. 1991), at p. 227.) Our Court has, in the past, altered its interpretation of legislation in a number of cases to conform with our changing social framework (see *Murdoch v. Murdoch*, [1975] 1 S.C.R. 423, *Rathwell v. Rathwell*, [1978] 2 S.C.R.

16 et 44 ans faisaient partie de la population active, notamment dans les années 80. De nos jours, une majorité de femmes, même celles avec de très jeunes enfants, font partie de la population active. Au moins 70 pour 100 des mères qui ont un emploi et dont les enfants ont moins de six ans travaillent à temps plein; c'est également le cas de 75 pour 100 de celles qui ont un emploi dont les enfants sont d'âge scolaire (entre 6 et 15 ans). Selon les prévisions actuelles, d'ici l'an 2000, au moins 88 pour 100 des femmes entre 25 et 34 ans seront sur le marché du travail. Cet accroissement est particulièrement remarquable puisque ce sont les femmes de ce groupe d'âge qui sont le plus susceptibles d'avoir de jeunes enfants à la maison, et d'avoir besoin de services de garde. De toute évidence, la question de la garde des enfants revêt une importance cruciale pour la plupart des familles canadiennes.

C'est en tenant compte de ces statistiques et de ce témoignage d'expert que nous devons examiner si les frais de garde d'enfants peuvent être inclus dans la définition d'une dépense d'entreprise. À cet égard, je suis d'accord avec l'analyse sérieuse et approfondie que le juge Cullen fait des questions complexes soulevées en l'espèce, analyse qui, à la fois, reconnaît l'évolution de la structure de notre société et exige que les lois soient interprétées en fonction du contexte et non dans l'absolu (*Edmonton Journal c. Alberta (Procureur général)*, [1989] 2 R.C.S. 1326, à la p. 1355).

Cette analyse part de principes généraux et bien connus d'interprétation des lois; par exemple, que le sens clair et non ambigu d'un mot qui n'aboutit pas à un résultat déraisonnable doit être respecté et, de plus, que l'interprétation d'une loi peut changer au fil des ans pour s'adapter à l'évolution constante de la société (voir E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), à la p. 89, et P.-A. Côté, *Interprétation des lois* (2^e éd. 1990), aux pp. 252 et 253). Dans le passé, notre Cour a, dans certains arrêts, modifié l'interprétation qu'elle avait donnée à des textes législatifs de façon à tenir compte de l'évolution de la société (voir les arrêts *Murdoch c. Murdoch*, [1975] 1 R.C.S. 423, *Rathwell c. Rathwell*, [1978] 2 R.C.S. 436, et, plus

436, and, most recently, *Canada (Attorney General) v. Mossop*, [1993] 1 S.C.R. 554). Furthermore, the respect of *Charter* values must be at the forefront of statutory interpretation (see *Hills v. Canada (Attorney General)*, [1988] 1 S.C.R. 513, and *Slaight Communications Inc. v. Davidson*, [1989] 1 S.C.R. 1038).

As I noted in *Mossop*, *supra*, at p. 613, in *Canadian National Railway Co. v. Canada (Canadian Human Rights Commission)*, [1987] 1 S.C.R. 1114 (*"Action Travail des Femmes"*), Dickson C.J. reviewed the jurisprudence on the interpretation of legislation and, at p. 1134, enunciated the following principle:

Human rights legislation is intended to give rise, amongst other things, to individual rights of vital importance, rights capable of enforcement, in the final analysis, in a court of law. I recognize that in the construction of such legislation the words of the Act must be given their plain meaning, but it is equally important that the rights enunciated be given their full recognition and effect. We should not search for ways and means to minimize those rights and to enfeeble their proper impact. Although it may seem commonplace, it may be wise to remind ourselves of the statutory guidance given by the federal *Interpretation Act* which asserts that statutes are deemed to be remedial and are thus to be given such fair, large and liberal interpretation as will best ensure that their objects are attained. [Emphasis added.]

In my view, this approach is equally apposite in the case at hand. The provision for deduction pursuant to s. 9(1) should also be given a "fair, large and liberal interpretation".

In the past, the scope of deductible business disbursements has been expanded constantly. It has been held to include a wide array of expenditures, such as club dues, meals and entertainment expenses, car expenses, home office expenses, legal and accounting fees, to name only a few. In order that the expense the appellant claims as a business expense be analyzed in the context of other "business expenses", I will briefly examine some of the many deductions that have been held

récemment l'arrêt *Canada (Procureur général) c. Mossop*, [1993] 1 R.C.S. 554). En outre, le respect des valeurs de la *Charte* doit jouer un rôle de premier plan dans l'interprétation des lois (voir les arrêts *Hills c. Canada (Procureur général)*, [1988] 1 R.C.S. 513, et *Slaight Communications Inc. c. Davidson*, [1989] 1 R.C.S. 1038).

Comme je l'ai mentionné dans l'arrêt *Mossop*, précité, à la p. 613, dans l'arrêt *Compagnie des chemins de fer nationaux du Canada c. Canada (Commission canadienne des droits de la personne)*, [1987] 1 R.C.S. 1114 (*"Action Travail des Femmes"*), le juge en chef Dickson a passé en revue la jurisprudence relative à l'interprétation des lois et a formulé le principe suivant, à la p. 1134:

La législation sur les droits de la personne vise notamment à favoriser l'essor des droits individuels d'importance vitale, lesquels sont susceptibles d'être mis à exécution, en dernière analyse, devant une cour de justice. Je reconnais qu'en interprétant la Loi, les termes qu'elle utilise doivent recevoir leur sens ordinaire, mais il est tout aussi important de reconnaître et de donner effet pleinement aux droits qui y sont énoncés. On ne devrait pas chercher par toutes sortes de façons à les minimiser ou à diminuer leur effet. Bien que cela puisse sembler banal, il peut être sage de se rappeler ce guide qu'offre la *Loi d'interprétation* fédérale lorsqu'elle précise que les textes de loi sont censés être réparateurs et doivent ainsi s'interpréter de la façon juste, large et libérale la plus propre à assurer la réalisation de leurs objets. [Je souligne.]

À mon avis, cette analyse est également pertinente en l'espèce. La déduction établie par le par. 9(1) devrait aussi s'interpréter d'une «façon juste, large et libérale».

Dans le passé, on a constamment élargi la gamme des dépenses d'entreprise déductibles. Ainsi, il a été décidé qu'elles comprenaient un vaste éventail de dépenses: cotisations à un club, frais de repas et de représentation, dépenses liées à l'utilisation d'une voiture, d'un bureau à domicile, frais judiciaires et comptables, pour n'en nommer que quelques-uns. Afin d'analyser dans le contexte des autres «dépenses d'entreprise», les frais réclamés par l'appelante à titre de dépense d'entreprise, je ferai une brève revue de certaines des

to be legitimately expended for the purpose of gaining or producing income from business.

Section 18(12) of the *Act* provides that a businessperson may deduct the expense of a home office. The test for the deduction of one's home office is, however, very stringent. The office must be used exclusively for the business, it must be the taxpayer's principal place of business and it must be used regularly and continuously, in order that the deduction be available.

Self-employed persons are also able to deduct 80 percent of their entertainment and meal expenses that are expended for the purpose of gaining or producing income. Section 67.1 of the *Act* limits the deductible portion of an expense in recognition of the partly personal benefit which is received from these expenses (C. F. L. Young, "Case Comment on *Symes v. The Queen*", [1991] *Brit. Tax Rev.* 105).

With respect to charitable donations, *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1970] Ex. C.R. 274, and *Impenco Ltd. v. Minister of National Revenue*, 88 D.T.C. 1242 (T.C.C.), clearly indicate that some seemingly personal charitable donations may fall within the realm of acceptable business deductions. In both these cases, the companies donated significant sums of money to charitable organizations in order to gain or produce income. That income, as they indicated, arose from the fact that those with whom they did business were encouraged to purchase their product because of their generally held reputation in the community that the company was extremely generous toward charitable organizations.

Other deductions found to be business expenses are those incurred for legal and accounting fees and damages. In *Kellogg Co. of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1942] C.T.C. 51 (Ex. Ct.), for example, the legal expenses incurred through legal dealing with a trademark infringement were allowed as a deduction incurred for the

nombreuses déductions que les tribunaux ont considérées comme des dépenses engagées en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise.

^a

Le paragraphe 18(12) de la *Loi* prévoit qu'une personne en affaires peut déduire les dépenses pour un bureau à domicile. Cependant, le critère applicable à ce type de déduction est très rigoureux. Aux fins de la déduction, le bureau doit servir exclusivement à l'entreprise, constituer le principal établissement du contribuable et être utilisé régulièrement et de façon continue.

^b

^c

Les travailleurs indépendants peuvent également déduire 80 pour 100 de leurs frais de représentation et de repas encourus en vue de tirer un revenu ou de faire produire un revenu. L'article 67.1 de la *Loi* limite le montant d'une dépense déductible vu l'avantage, en partie personnel, tiré de ces dépenses (C. F. L. Young, «Case Comment on *Symes v. The Queen*», [1991] *Brit. Tax Rev.* 105).

^d

^e

Pour ce qui est des dons de charité, les arrêts *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. c. Ministre du Revenu National*, [1970] R.C. de l'É. 274, et *Impenco Ltée c. Minister of National Revenue*, 88 D.T.C. 1242 (C.C.I.), indiquent clairement que certains dons de charité apparemment personnels peuvent constituer des déductions acceptables à titre de dépense d'entreprise. Dans ces deux affaires, les compagnies avaient donné d'importantes sommes d'argent à des organisations de charité afin de tirer ou de faire produire un revenu. Comme les compagnies l'ont indiqué, elles gagnaient leur revenu en encourageant ceux avec qui elles faisaient affaires à acheter leur produit parce qu'elles étaient bien connues dans la collectivité pour leur grande générosité envers les organisations charitables.

^f

^g

^h

ⁱ

D'autres déductions sont également considérées comme des dépenses d'entreprise, notamment les frais judiciaires et comptables et les dommages-intérêts. Dans l'arrêt *Kellogg Co. of Canada Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1942] C.T.C. 51 (C. de l'É.), par exemple, les frais juridiques engagés par Kellogg pour contester une action en

^j

purpose of gaining or producing income. Damages and fines, according to Eva Krasa in "The Deductibility of Fines, Penalties, Damages, and Contract Termination Payments" (1990), 38 *Can. Tax J.* 1399, have also been allowed as business expenses on occasion.

In *Royal Trust Co. v. Minister of National Revenue*, 57 D.T.C. 1055, the Exchequer Court of Canada held that the appellant trust company should be able to deduct club dues and initiation fees paid on behalf of its executives and senior personnel. The court held that the evidence proved conclusively that the practice of paying the club dues resulted in business from which the appellant gained or produced income.

In *Friedland v. The Queen*, 89 D.T.C. 5341 (F.C.T.D.), the taxpayer was allowed to deduct the expenses which he incurred for his Rolls Royce and BMW, to the extent that these automobiles were used for business.

Finally, particularly relevant to the case at hand is the general recognition that the concept of profit is a net calculation and, as such, it is clear that an employer or a business may claim a deduction for employees' salaries and for employer's contributions to an employee benefit package. A daycare centre may constitute such an employee benefit. (See Kathleen Mahoney, "Daycare and Equality in Canada" in *Research Studies of the Commission on Equality in Employment* (1985), 157, at p. 166.) In fact, as was set out by Cullen J., at p. 70, with regard to business operations:

There is no dispute that salaries paid to employees are deductible as business expenses, provided they are laid out to earn income and are reasonable. Further, under certain circumstances, wages or salaries paid to spouses or children are also deductible as business expenses. If this is so, the plaintiff contends, why shouldn't the wages paid to the plaintiff's nanny be deductible as a business expense? Certainly, if the plaintiff hired a jun-

contrefaçon de marque de commerce ont été admis à titre de déduction d'une dépense encourue pour en tirer ou faire produire un revenu. Selon Eva Krasa dans «The Deductibility of Fines, Penalties, Damages, and Contract Termination Payments» (1990), 38 *Rev. fiscale can.* 1399, les dommages-intérêts et les amendes ont également, à l'occasion, été admis à titre de dépenses d'entreprise.

Dans l'arrêt *Royal Trust Co. c. Minister of National Revenue*, 57 D.T.C. 1055, la Cour de l'Échiquier du Canada a statué que la compagnie de fiducie appelante devrait pouvoir déduire les cotisations à un club et les frais d'initiation qu'elle payait pour ses cadres et le personnel de direction. Le tribunal a jugé que la preuve établissait de façon concluante que la pratique du paiement des cotisations à un club donnait lieu à des affaires dont l'appelante tirait ou faisait produire un revenu.

Dans l'arrêt *Friedland c. The Queen*, 89 D.T.C. 5341 (C.F. 1^{re} inst.), le contribuable a été autorisé à déduire les dépenses engagées relativement à sa Rolls Royce et à sa BMW, dans la mesure où ces automobiles étaient utilisées à des fins d'affaires.

Enfin, il est particulièrement pertinent en l'espèce de signaler que l'on reconnaît généralement que le concept de bénéfice repose sur le calcul d'un montant net; de toute évidence, un employeur ou une entreprise peut ainsi se prévaloir d'une déduction relativement aux salaires versés à ses employés et à ses contributions à un régime de prestations aux employés. Une garderie peut constituer un avantage offert aux employés. (Voir Kathleen Mahoney, «Daycare and Equality in Canada» dans *Research Studies of the Commission on Equality in Employment* (1985), 157, à la p. 166.) En fait, comme l'a noté le juge Cullen à la p. 70 relativement aux opérations d'affaires:

Il n'est pas contesté que les salaires payés aux employés sont déductibles à titre de dépenses d'entreprise, pourvu qu'ils le soient dans le but de tirer un revenu et qu'ils soient raisonnables. De plus, dans certaines circonstances, des salaires versés à des conjoints ou à des enfants sont également déductibles à titre de dépenses d'entreprise. S'il en est ainsi, selon la demanderesse, pourquoi les salaires versés à sa bonne d'en-

ior lawyer or articling student whose duties also included looking after the partner's children (if perhaps a daycare service was provided by the firm), there would be no dispute that the wages of the junior or the articling student would be deductible as a business expense.

As is apparent, the variety of allowable deductions has been expanded to a number of situations not envisaged in earlier times to accommodate many diverse and new business practices. This development falls within principles of deductions which have been succinctly reviewed by Neil Brooks in "The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses" in Hansen, Krishna and Rendall, eds., *Essays on Canadian Taxation* (1978), 249. The author notes that a number of tests are used in order to determine what type of expense may be deducted as a business expense. These considerations include whether the expense is deductible according to generally accepted accounting principles, whether the expense is normally incurred by others in the particular business, whether the expense would have been incurred by the taxpayer even if he or she had not been earning income from a business, whether the taxpayer could have avoided the expense without affecting gross income, as well as many other facts and circumstances from which one may infer the taxpayer's purpose in incurring the expense. The multiplicity of tests, in my view, leaves it open for one to conclude that any legitimate expense incurred in relation to a business may be deducted as a business expense. In fact, in this regard, Brooks confirms that a judge's personal experience may strongly influence the conclusion that he or she may reach as to whether a particular disbursement may be classified as a business expense. He writes (at p. 259):

Judges know on the basis of their own experience that an expense incurred under certain circumstances would be incurred by them for a personal purpose; they infer, therefore, that it is probable that some other person, under similar circumstances, would incur the expense for the same purpose.

fants ne devraient-ils pas être déductibles à titre de dépenses d'entreprise? Certainement, si la demanderesse engageait un avocat en second ou un stagiaire dont les fonctions consistaient également à s'occuper des enfants de l'associé (si par hasard le cabinet fournissait une garderie), il n'y aurait pas contestation du fait que les salaires de l'avocat en second et du stagiaire seraient déductibles à titre de dépense d'entreprise.

De toute évidence, la gamme de déductions admises vise maintenant un certain nombre de situations qui n'avaient pas été envisagées à une autre époque et qui permettent de tenir compte de tout un éventail de pratiques commerciales différentes et nouvelles. Cette évolution repose sur des principes de déductibilité qui ont été succinctement analysés par Neil Brooks dans «The Principles Underlying the Deduction of Business Expenses» dans Hansen, Krishna et Rendall, dir., *Essays on Canadian Taxation* (1978), 249. L'auteur précise qu'un certain nombre de critères servent à déterminer quel type de dépense peut être déduit à titre de dépense d'entreprise. Par exemple, la dépense est-elle déductible selon les principes comptables généralement reconnus, s'agit-il d'une dépense normalement effectuée par d'autres qui exploitent le même type d'entreprise, la dépense aurait-elle été engagée par le contribuable même s'il n'avait pas tiré un revenu de l'entreprise, le contribuable aurait-il pu éviter la dépense sans affecter son revenu brut; existe-t-il d'autres faits et circonstances qui permettent d'établir le but du contribuable en effectuant la dépense? À mon avis, vu la multiplicité des critères, on peut conclure que toute dépense légitime encourue pour les fins d'une entreprise peut être déduite à titre de dépense d'entreprise. À cet égard, Brooks confirme que l'expérience personnelle d'un juge peut fortement influencer sur sa décision de qualifier une dépense de dépense d'entreprise. Il écrit (à la p. 259):

[TRADUCTION] En raison de leur expérience personnelle, les juges savent qu'une dépense encourue dans certaines circonstances le serait à une fin personnelle; ils en déduisent, par conséquent, qu'il est probable qu'une autre personne, dans les mêmes circonstances, engagerait la dépense aux mêmes fins.

When we look at the case law concerning the interpretation of "business expense", it is clear that this area of law is premised on the traditional view of business as a male enterprise and that the concept of a business expense has itself been constructed on the basis of the needs of businessmen. This is neither a surprising nor a sinister realization, as the evidence well illustrates that it has only been in fairly recent years that women have increasingly moved into the world of business as into other fields, such as law and medicine. The definition of "business expense" was shaped to reflect the experience of businessmen, and the ways in which they engaged in business. As Dorothy Smith points out in "A Peculiar Eclipsing: Women's Exclusion From Man's Culture" (1978), 1 *Women's Studies Int. Quart.* 281, when only one sex is involved in defining the ideas, rules and values in a particular domain, that one-sided standpoint comes to be seen as natural, obvious and general. As a consequence, the male standard now frames the backdrop of assumptions against which expenses are determined to be, or not to be, legitimate business expenses. Against this backdrop, it is hardly surprising that child care was seen as irrelevant to the end of gaining or producing income from business but rather as a personal non-deductible expense.

As Cullen J. recognized, the world of yesterday is not the world of today. In 1993, the world of business is increasingly populated by both men and women and the meaning of "business expense" must account for the experiences of all participants in the field. This fact is enhanced by expert evidence which indicates that the practices and requirements of businesswomen may, in fact, differ from those of businessmen. When we look at the current situation, it becomes clear that one of the critical differences in the needs of businessmen and businesswomen is the importance of child care for business people with children, particularly women. Cullen J., as confirmed by the expert evi-

Un examen de la jurisprudence sur l'interprétation de l'expression «dépense d'entreprise» révèle clairement que ce domaine du droit est basé sur la conception traditionnelle d'entreprise comme une entreprise masculine et que le concept de dépense d'entreprise a été interprété en fonction des besoins des hommes d'affaires. Cette réalité n'est ni étonnante ni sinistre puisque la preuve indique bien que ce n'est qu'assez récemment que les femmes ont commencé à jouer un plus grand rôle dans le milieu des affaires comme dans d'autres secteurs d'ailleurs, comme le droit et la médecine. La définition de «dépense d'entreprise» a été formulée en fonction de la situation des hommes d'affaires et de la façon dont ils font affaires. Comme l'indique Dorothy Smith dans «A Peculiar Eclipsing: Women's Exclusion From Man's Culture» (1978), 1 *Women's Studies Int. Quart.* 281, lorsque les membres d'un seul sexe définissent les idées, les règles et les valeurs dans un domaine particulier, on en vient à considérer ce point de vue unilatéral comme naturel, évident et général. En conséquence, ce sont actuellement des critères établis par des hommes qui forment la toile de fond des prémisses en vertu desquelles on détermine si une dépense donnée constitue ou non une dépense légitime d'entreprise. Compte tenu de cette toile de fond, il est peu étonnant que les frais de garde d'enfants aient été considérés comme non pertinents pour ce qui est de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise, et plutôt comme une dépense personnelle non déductible.

Comme l'a reconnu le juge Cullen, le monde d'hier diffère de celui d'aujourd'hui. En 1993, le monde 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. Ce fait ressort également de la preuve d'expert selon laquelle les pratiques et les exigences des femmes d'affaires pourraient bien être différentes de celles des hommes d'affaires. Lorsque l'on examine la situation actuelle, on se rend compte que l'une des principales différences entre les besoins des hommes et des femmes d'affaires a trait à l'importance de la garde des enfants pour les

dence before him, recognized that child care is vital to women's ability to earn an income. In this regard, I am wholly in agreement with Cullen J.'s conclusion that it made "good business sense" for Ms. Symes to hire child care and that this expense should come within the calculation of profit. In my view, Ms. Symes' child care expenses come within the definition of "the purpose of gaining or producing income" and, as a result, are not prevented by the wording of s. 18(1)(a) from deduction under s. 9(1).

The second point, to which I will now turn, is whether child care expenses may be disallowed as a business expense pursuant to s. 18(1)(h) as being personal in nature.

C. Section 18(1)(h) of the Income Tax Act: Personal or Living Expenses

As previously discussed, taxation logic allows deductions from gross income for legitimate business expenses when calculating income. Personal expenses are not, however, seen as legitimate deductions. These expenses are considered to be expenses of "consumption" which should appropriately be included within the tax base. It is argued that child care is just such an expense, and that child bearing and caring decisions are private decisions, having nothing to do with business. Under this logic, it is argued that Ms. Symes should not be granted special or preferential treatment, by allowing her to deduct a personal expense — her child care cost. Although my colleague, Iacobucci J., has examined this issue, I wish to express my own views with regard to what makes an expense personal and whether child care qualifies as any other such expense.

gens d'affaires ayant des enfants, plus particulièrement les femmes. Le juge Cullen, comme l'a confirmé l'expert qui a témoigné devant lui, a reconnu que le soin des enfants est un élément essentiel de la capacité des femmes à gagner un revenu. À cet égard, je souscris entièrement à la conclusion du juge Cullen que M^{me} Symes a été «logique sur le plan commercial» en engageant une gardienne d'enfants et que cette dépense devrait entrer dans le calcul du bénéfice. À mon avis, les frais de garde d'enfants de M^{me} Symes constituent des dépenses engagées «en vue de tirer un revenu [...] ou de faire produire un revenu» et, par conséquent, l'al. 18(1)a tel que rédigé n'a pas pour effet d'empêcher de les déduire en application du par. 9(1).

Le second point que j'examinerai maintenant vise à déterminer si les frais de garde d'enfants peuvent 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.

C. L'alinéa 18(1)h) de la Loi de l'impôt sur le revenu: Frais personnels ou frais de subsistance

Comme je l'ai déjà mentionné, la logique fiscale permet de déduire du revenu brut des dépenses légitimes d'entreprise aux fins du calcul du revenu. Toutefois, les dépenses personnelles ne constituent pas des déductions légitimes. Ces dépenses sont considérées comme des dépenses de «consommation» qui devraient à juste titre faire partie de l'assiette fiscale. On soutient que les frais de garde constituent une dépense de ce type et que les décisions relatives à la procréation et à la garde d'enfants sont des décisions de nature privée qui n'ont rien à voir avec les affaires. À partir de cette logique, on soutient que M^{me} Symes ne devrait pas bénéficier d'un traitement spécial ou préférentiel; elle ne devrait pas pouvoir déduire une dépense personnelle — ses frais de garde d'enfants. Bien que mon collègue le juge Iacobucci ait discuté de cette question, je tiens à exprimer mon point de vue sur ce qui fait qu'une dépense est personnelle et sur la question de savoir si les frais de garde d'enfants constituent une dépense de ce type.

In my view, it is important to look closely at the dichotomy of business as opposed to personal expenses. If we survey the experience of many men, it is apparent why it may seem intuitively obvious to some of them that child care is clearly within the personal realm. This conclusion may, in many ways, reflect many men's experience of child care responsibilities. In fact, the evidence before the Court indicates that, for most men, the responsibility of children does not impact on the number of hours they work, nor does it affect their ability to work. Further, very few men indicated that they made any work-related decisions on the basis of child-raising responsibilities. The same simply cannot currently be said for women. For women, business and family life are not so distinct and, in many ways, any such distinction is completely unreal, since a woman's ability to even participate in the work force may be completely contingent on her ability to acquire child care. The decision to retain child care is an inextricable part of the decision to work, in business or otherwise. This reality is expressed by Grace Blumberg in "Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers" (1971-1972), 21 *Buff. L. Rev.* 49, at p. 64, in similar terms:

Child care... is an expense... which necessarily arises only when both parents are employed... A working mother's provision for child care is a nondiscretionary expense directly related to the fact of her employment.

In the recently released study by the Canadian Bar Association Task Force on Gender Equality in the Legal Profession entitled *Touchstones for Change: Equality, Diversity and Accountability* (1993), the difficulties many women lawyers face when attempting to balance career and family were highlighted. The report states (at p. 65):

À mon avis, il est important d'examiner attentivement la dichotomie dépenses d'entreprise contre dépenses personnelles. Lorsque l'on regarde l'expérience de nombre d'hommes, on comprend facilement pourquoi certains d'entre eux peuvent intuitivement considérer que les frais de garde sont clairement de nature personnelle. À beaucoup d'égards, cette conclusion pourrait bien être un reflet de l'expérience que de nombreux hommes ont de leurs responsabilités en matière de garde d'enfants. En fait, d'après la preuve, la responsabilité du soin des enfants n'a aucune incidence sur le nombre d'heures de travail de la plupart des hommes, ni d'ailleurs sur leur capacité de travailler. De plus, très peu d'hommes ont indiqué qu'ils prenaient des décisions professionnelles en fonction de leurs responsabilités en matière de garde d'enfants. On ne peut tout simplement pas affirmer la même chose relativement à la situation actuelle des femmes. En effet, pour les femmes, la vie professionnelle et la vie familiale ne sont pas si distinctes et, dans de nombreux cas, une telle distinction est tout à fait irréaliste puisque 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. La décision d'obtenir des services de garde d'enfants fait inextricablement partie de la décision de travailler, en affaires ou autrement. Cette réalité est exprimée en des termes similaires par Grace Blumberg dans «Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers» (1971-1972), 21 *Buff. L. Rev.* 49, à la p. 64:

[TRADUCTION] La garde des enfants [...] est [...] une dépense qui, nécessairement, n'existe que lorsque les deux parents travaillent [...] Pour une mère sur le marché du travail, les frais de garde d'enfants constituent une dépense non discrétionnaire directement liée à son emploi.

Dans l'étude publiée récemment par le Groupe de travail de l'Association du Barreau canadien sur l'égalité des sexes dans la profession juridique, *Les assises de la réforme: Égalité, diversité et responsabilité* (1993), on a fait ressortir les difficultés que de nombreuses avocates éprouvent lorsqu'elles tentent d'établir un équilibre entre leur famille et leur carrière. Le rapport indique (à la p. 70):

One of the main causes of discrimination against women lawyers is the culture that surrounds work in the legal profession. That culture has been shaped by and for male lawyers. It is predicated on historical work patterns that assume that lawyers do not have significant family responsibilities. The "hidden gender" of the current arrangements for legal work manifests itself in many ways, including: the extremely long and irregular hours of work; assumptions about the availability of domestic labour to support a lawyer's activities at work; promotion within law firms which is incompatible with the child bearing and child rearing cycles of most women's lives; and the perceived conflict between allegiances owed to work and family.

Particularly with respect to child care responsibilities, provincial surveys provided clear evidence that women lawyers bear by far a greater responsibility for child care than do their male counterparts, at p. 67:

The proportion of responsibility borne by women lawyers for their children is almost double that borne by male lawyers.

When asked about the proportion of responsibility they bear, women responded 49% (Ontario); 40% (British Columbia) and 44% (Alberta) while men responded 26% (Ontario); 20% (British Columbia); and 26% (Alberta).

The Saskatchewan survey revealed that women assume primary responsibility for child care in all areas broken down by activity. For example, 59% of women report they care for children when the latter are ill compared to only 4% of men.

Further, the surveys revealed that women lawyers had a much greater reliance on paid child care workers than did male lawyers, at pp. 67-68:

Women lawyers are much more likely to rely on paid child care givers than are male lawyers — by a ratio of three to one.

In Ontario, female respondents identified the proportion of responsibility borne by paid child care workers as

L'une des principales causes de discrimination à l'encontre des avocates tient aux valeurs culturelles qui entourent le travail dans la profession juridique. Ces valeurs culturelles ont été déterminées par et pour des avocats. Elles sont fondées sur des modèles historiques de travail qui présument que les avocats n'ont pas de responsabilités familiales importantes. Le «sexisme caché» qui existe dans l'organisation actuelle du travail juridique se manifeste de plusieurs manières, notamment: les heures de travail extrêmement longues et irrégulières, l'idée selon laquelle l'avocat peut faire son travail au bureau parce qu'il est libéré des charges domestiques qui sont assumées par une tierce personne; la promotion dans les cabinets d'avocats qui est incompatible avec les cycles de maternité et d'éducation des enfants dans la vie de la plupart des femmes; et le conflit qui est perçu entre les fidélités dues au travail et à la famille.

Plus particulièrement en ce qui concerne les responsabilités relatives au soin des enfants, les enquêtes provinciales démontrent clairement que les avocates assument beaucoup plus que leurs confrères les responsabilités à ce chapitre (à la p. 72):

La proportion de la responsabilité assumée par les avocates auprès de leurs enfants est pratiquement le double de celle assumée par les avocats.

Lorsqu'elles sont interrogées sur la proportion de la responsabilité qui leur incombe, les femmes ont répondu 49 % (Ontario); 40 % (Colombie-Britannique) et 44 % (Alberta), tandis que les hommes ont répondu 26 % (Ontario), 20 % (Colombie-Britannique) et 26 % (Alberta).

L'enquête de la Saskatchewan a montré que les femmes assumaient la principale responsabilité pour les soins donnés aux enfants dans tous les domaines, ventilés par activité. Par exemple, 50 % des femmes signalent qu'elles soignent leurs enfants lorsqu'ils sont malades, contre seulement 4 % des hommes.

De plus, les enquêtes ont révélé que les avocates avaient plus souvent recours que les avocats à des personnes rémunérées pour garder les enfants (aux pp. 72 et 74):

Les avocates sont beaucoup plus susceptibles que les avocats de payer une personne pour garder les enfants — par une proportion de trois contre un.

En Ontario, les répondantes ont identifié la proportion de la responsabilité assumée par des personnes rémuné-

26%, while men responded 10%. In British Columbia the proportion of child care responsibility borne by paid child care workers was reported as 26% by women lawyers and 10% by men. Again, in Alberta, this proportion was 29% for female lawyers and 8% for male lawyers.

In the Saskatchewan and Quebec surveys, 70% of women reported having the responsibility for making child care arrangements.

Conversely, male lawyers can count on a spouse or spousal equivalent to be responsible for child care at a rate of approximately three times the spousal assistance available to women.

Although both male and female lawyers have experienced stress as a result of competing demands of career and child care responsibilities, women reported negative material effects in the form of loss of income or reduced career opportunities to a degree not reported by men.

For example, a majority of women reported loss of income due to child rearing whereas only a small minority of men did so. [Emphasis in original.]

The reality of Ms. Symes' business life necessarily includes child care. The 1993 concept of business expense must include the reality of diverse business practices and needs of those who have not traditionally participated fully in the world of business. Décary J.A.'s statement that the "concept of a business expense has been developed . . . without any regard to the particular needs of those in charge of the business" (p. 523), fails to recognize this reality. In this regard, comments made by Isabel Grant and Lynn Smith in a paper prepared for the Ontario Law Reform Commission ("Gender Representation in the Canadian Judiciary", in *Appointing Judges: Philosophy, Politics and Practice* (1991), 57, at p. 79) ring true:

rées pour s'occuper des enfants comme étant de 26 %, tandis que les hommes ont répondu 10 %. En Colombie-Britannique, la proportion de la responsabilité pour les soins donnés aux enfants assurée par des gardiennes rémunérées était déclaré à 26 %, selon les avocates, et à 10 %, selon les avocats. En Alberta maintenant, cette proportion était de 29 % pour les avocates, et de 8 % pour les avocats.

Dans les enquêtes de la Saskatchewan et du Québec, 70 % des femmes ont déclaré qu'elles avaient la charge de l'organisation des soins à donner aux enfants.

À l'inverse, les avocats peuvent compter trois fois plus souvent que les avocates sur une conjointe ou une conjointe de fait pour s'occuper des enfants.

Bien que les avocats comme les avocates aient ressenti de la tension du fait de la conciliation des responsabilités professionnelles et des responsabilités familiales, les femmes ont signalé des effets matériels, sous forme de perte de revenus ou de réduction des possibilités de carrière, à un niveau que les hommes n'ont pas signalé.

Par exemple, une majorité de femmes a déclaré avoir perdu des revenus pour élever leurs enfants tandis que seulement une faible minorité d'hommes l'a fait. [En caractères gras dans l'original.]

La vie professionnelle de M^{me} Symes fait qu'elle a nécessairement besoin de services de garde pour ses enfants. En 1993, le concept des dépenses d'entreprise doit tenir compte des diverses pratiques commerciales ainsi que des besoins des personnes qui, traditionnellement, ne participaient pas pleinement au monde des affaires. L'énoncé du juge Décary que «le concept de dépense d'entreprise a été développé [. . .] en faisant abstraction des besoins particuliers des personnes qui dirigent cette entreprise» (p. 523) ne tient pas compte de cette réalité. À cet égard, les commentaires formulés par Isabel Grant et Lynn Smith dans un ouvrage rédigé pour la Commission de réforme du droit de l'Ontario («Gender Representation in the Canadian Judiciary», dans *Appointing Judges: Philosophy, Politics and Practice* (1991), 57, à la p. 79) sont tout à fait à propos:

... no one is "objective" in the sense of being without a frame of reference, yet we sometimes fail to notice the

frame of reference of those who have been in a position to define the very terms and concepts in which we think.

Audrey Macklin in "*Symes v. M.N.R.: Where Sex Meets Class*" (1992), 5 C.J.W.L. 498, at p. 507, retorted that Décaré J.A.'s above 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. Thus, the courts have in the past permitted businessmen to deduct club fees because men like to conduct business with each other over golf. [*Royal Trust Co. v. Minister of National Revenue, supra*] ... Because some men believe expensive cars enhance their professional image, driving a Rolls Royce has been held to be an incident of a professional business. [*Friedland v. The Queen, supra*.]

As a consequence, one must ask whether the many business deductions available, for cars, for club dues and fees, for lavish entertainment and the wining and dining of clients and customers, and for substantial charitable donations, are so obviously business expenses rather than personal ones. Although potentially personal, each one of these expenses has been accepted as a legitimate business expense and, as each reflects a real cost incurred by certain kinds of business people to produce income from business, a deduction has been allowed. 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, with regard to the potentially personal nature of child care expenses, the issue of "choice" has been raised as a barrier to the availability of a

[TRADUCTION] ... personne n'est «objectif» au sens où une personne agirait dans l'absolu, sans points de référence; toutefois, nous omettons parfois de tenir compte des points de référence des personnes qui ont défini les termes et les concepts mêmes qui régissent notre façon de penser.

Audrey Macklin dans «*Symes v. M.N.R.: Where Sex Meets Class*» (1992), 5 R.F.D. 498, à la p. 507, réplique que l'affirmation du juge Décaré:

[TRADUCTION] ... 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. En conséquence, les tribunaux ont dans le passé permis aux hommes d'affaires de déduire les cotisations à un club parce que les hommes aiment faire des affaires entre eux au golf. [*Royal Trust Co. c. Minister of National Revenue, précité*] [...] Parce que certains hommes estiment que des voitures coûteuses rehaussent leur image professionnelle, la conduite d'une Rolls Royce a été jugée comme faisant partie d'une entreprise professionnelle. [*Friedland c. The Queen, précité*.]

On doit donc se demander s'il est si évident que les nombreuses déductions d'entreprise possibles (dépenses de voitures, cotisations et droits à un club, frais de représentation extravagants et dîners bien arrosés à l'intention des clients et dons de charité importants) sont des dépenses d'entreprise plutôt que des dépenses personnelles. Bien que chacune de ces dépenses puisse être personnelle, elles ont toutes été acceptées à titre de dépenses d'entreprise légitimes et admises comme déduction, représentant chacune un coût réel engagé par certains types de gens d'affaires pour faire produire un revenu à l'entreprise. 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, en ce qui concerne le caractère personnel possible des frais de garde d'enfants, la question du «choix» a été soulevée pour faire obstacle à la

deduction. As I am in agreement with my colleague Iacobucci J.'s reasoning in this regard, I will make only a few brief points. While there is a personal component to child raising, and while the care of children may be personally rewarding, this "choice" is a choice unlike any others. This "choice" is one from which all of society benefits, yet much of the burden remains on the shoulders of women. Women "choose" to participate in an activity which is not for their benefit alone, and, in so doing, they undertake a function on behalf of all society. As Dickson C.J. very appropriately remarked in *Brooks v. Canada Safeway Ltd.*, [1989] 1 S.C.R. 1219, 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 decision to have children is not like any other "consumption" decision. To describe the raising of children in comparable terms to "choosing" to purchase a certain kind of automobile or live in a certain dwelling is simply untenable. As well, the many complexities surrounding child care make it inappropriate to adopt the language of voluntary assumption of costs, where those costs may, in fact, be allocated in a discriminatory fashion — the burden falling primarily on women.

In conclusion to the question of whether child care expenses are precluded from being deducted as a business expense under s. 9(1) by the interplay of either s. 18(1)(a) or s. 18(1)(h) of the *Act*, I answer that child care may be held to be a business expense deductible pursuant to ss. 9(1), 18(1)(a) and 18(1)(h) of the *Act*, all other criteria being respected. This result leads me to the most crucial consideration in this appeal, that is whether s. 63 of the *Act* precludes the deduction of child care

déductibilité de ces dépenses. Comme je suis d'accord avec le raisonnement du juge Iacobucci sur cette question, je ne ferai que quelques brefs commentaires. Bien que l'éducation des enfants présente un élément personnel et que le soin des enfants puisse être gratifiant sur le plan personnel, ce «choix» n'est pas un choix comme les autres. 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. Les femmes «choisissent» de participer à une activité qui n'est pas à leur seul avantage et, ce faisant, elles accomplissent une fonction pour l'ensemble de la société. Comme le juge en chef Dickson l'a très bien fait remarquer dans l'arrêt *Brooks c. Canada Safeway Ltd.*, [1989] 1 R.C.S. 1219, 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.

La décision d'avoir des enfants n'est pas assimilable à toute autre décision de «consommation». On ne peut tout simplement pas décrire le fait d'élever des enfants comme on décrirait le «choix» d'acheter un certain type d'automobile ou de vivre dans un certain type d'habitation. En outre, le grand nombre de questions complexes liées aux soins des enfants fait qu'il n'est pas approprié qu'on traite comme un choix volontaire le fait d'assumer les coûts à ce chapitre lorsque ces coûts peuvent, en fait, être répartis d'une façon discriminatoire, le fardeau reposant principalement sur les épaules des femmes.

En ce qui concerne la question de savoir si le par. 9(1) empêche de déduire les frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise en raison de l'interaction des al. 18(1)(a) ou 18(1)(h) de la *Loi*, je conclus donc que les frais de garde d'enfants peuvent être considérés comme une dépense d'entreprise déductible conformément au par. 9(1) et aux al. 18(1)(a) et 18(1)(h) de la *Loi*, si tous les autres critères ont par ailleurs été respectés. Ce résultat m'amène à examiner la question cruciale

expenses as a business expense. Here, I part company with my colleague since, in my view, s. 63 of the *Act*, properly interpreted, is no such bar.

D. *Section 63 of the Income Tax Act*

(i) Overview

Section 63 of the *Act*, reproduced earlier, provides a limited deduction for child care expenses. The deduction is available, in most circumstances, to the lower income earning spouse in a family unit. It is a non-source-based deduction available to all parents. At trial, the effect of s. 63 was not argued at length since, as Cullen J. briefly noted (at p. 75):

... the defendant [respondent] 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.

On appeal, however, the MNR withdrew this admission and the relevance of s. 63 became of much greater import. Décary J.A. for the Court of Appeal concluded that s. 63 was a complete code, and precluded the deduction of anything more than the limits set out. Thus, even if child care had the potential to be construed as a business expense, which he did not find, s. 63 foreclosed this possibility. My colleague adopts the same view. I disagree.

Computation of income under the *Act* is, as already indicated, based on the concept of income from source. Section 3 of the *Act*, to which I have referred earlier in these reasons, provides that, in computing income for a taxation year, a taxpayer must compute the income from each source from which the income is received and the aggregate of each is the total income. In this case, we are concerned only with income from one source: the

soulevée dans le présent pourvoi, celle de savoir si l'art. 63 de la *Loi* empêche la déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. Sur ce point, je diverge d'opinion avec mon collègue car, d'après moi, l'art. 63 de la *Loi*, correctement interprété, n'empêche pas une telle déduction.

D. *L'article 63 de la Loi de l'impôt sur le revenu*

(i) Commentaires généraux

L'article 63 de la *Loi*, que j'ai déjà reproduit, limite le montant de la déduction pour frais de garde d'enfants. Cette déduction est disponible, dans la plupart des cas, pour le conjoint ayant le revenu le moins élevé dans la famille. Il s'agit d'une déduction qui n'est pas applicable à une source déterminée et dont tous les parents peuvent se prévaloir. En première instance l'art. 63 n'a pas été discuté de façon élaborée puisque, comme l'a brièvement souligné le juge Cullen (à la p. 75):

... la défenderesse [l'intimée] 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.

Toutefois, en appel, le MRN a retiré cette admission et la pertinence de l'art. 63 a, en conséquence, pris beaucoup plus d'importance. Le juge Décary de la Cour d'appel a conclu que l'art. 63 était un code complet qui empêchait de déduire quoi que ce soit au-delà d'un maximum prévu. En conséquence, même si les frais de garde étaient susceptibles d'être considérés comme une dépense d'entreprise, contrairement à l'opinion du juge Décary, l'art. 63 écarterait cette possibilité. Mon collègue est également de cet avis. Je ne suis pas d'accord.

Comme je l'ai déjà indiqué, le calcul du revenu en vertu de la *Loi* repose sur le concept du revenu provenant de diverses sources. L'article 3 de la *Loi*, que j'ai déjà mentionné, prévoit que le contribuable doit, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, tenir compte du revenu provenant de chaque source d'où il le tire, l'ensemble constituant son revenu total. En l'espèce, nous nous intéressons uniquement au revenu tiré d'une

business. According to s. 3 of the *Act*, after calculating income, a taxpayer must compute and subtract any deductions allowed under subdivision e of Division B — Computation of Income. It is in this calculation that a s. 63 deduction is taken into account. Subdivision e differs from deductions allowable under subdivisions a, b and c, which are each concerned only with a particular source of income. According to s. 4(2) of the *Act*, the s. 63 deduction is not applicable either wholly or in part to a particular source of income. The argument of the respondent rests on the proposition that the availability of deductions under s. 63 is incompatible with the availability of child care deductions pursuant to s. 9(1). In other words, the mere existence of s. 63 prevents any deduction for child care under s. 9(1) of the *Act*.

My answer is twofold. First, there is nothing in the wording of s. 63 that overrides the application of s. 9. Second, such an interpretation is, in my view, in contradiction with the purpose and historical basis for the enactment of s. 63, with traditional approaches to diverse deductions under the *Act* and, finally, with the *Charter*. Since its inception, the *Act* has been extensively interpreted. In *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, Estey J. writing for the Court held at p. 578, quoting Driedger, *Construction of Statutes*, *supra*, at p. 87, that:

Today there is only one principle or approach, namely, 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.

I suggest that, in this light, many of the same questions, that were examined with regard to the above analysis of ss. 9(1), 18(1)(a) and 18(1)(h), must take place in the context of s. 63. Just as these sections of the *Act* have developed with regard solely to the needs of a traditionally male practice of business, so has the history of s. 63 been tainted by a specific view of the world. In this regard, the following comment by Oliver Wendell Holmes in *The*

source: l'entreprise. Conformément à l'art. 3 de la *Loi*, après le calcul de son revenu, le contribuable doit calculer et soustraire les déductions autorisées en vertu de la sous-section e de la section B — Calcul du revenu. C'est dans ce calcul que l'on tient compte de la déduction prévue à l'art. 63. La sous-section e diffère des déductions admises en vertu des sous-sections a, b et c, lesquelles ne se rapportent qu'à une source particulière de revenu. Conformément au par. 4(2) de la *Loi*, la déduction autorisée par l'art. 63 n'est pas applicable, en totalité ou en partie, à une source déterminée de revenu. L'argument de l'intimée repose sur la proposition que la déduction possible en vertu de l'art. 63 est incompatible avec celle des frais de garde d'enfants conformément au par. 9(1). En d'autres termes, la simple existence de l'art. 63 empêche toute déduction pour frais de garde d'enfants sous le par. 9(1) de la *Loi*.

Ma réponse comporte deux volets. Premièrement, il n'y a rien dans le libellé de l'art. 63 qui soit de nature à écarter l'application de l'art. 9. Deuxièmement, une telle interprétation est, à mon avis, contraire à l'objet de l'art. 63 et à l'historique législatif au moment de son adoption, à l'analyse traditionnelle des diverses déductions prévues dans la *Loi* et, enfin, à la *Charte*. Depuis l'adoption de la *Loi*, son interprétation a fait couler beaucoup d'encre. Dans l'arrêt *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, le juge Estey s'exprime au nom de notre Cour, à la p. 578, citant Driedger, *Construction of Statutes*, *op. cit.*, à la p. 87:

[TRADUCTION] Aujourd'hui il n'y a qu'un seul principe ou solution: il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur.

À mon avis, compte tenu de ce qui précède, il faut, dans le contexte de l'art. 63, reprendre un grand nombre des mêmes questions étudiées au regard du par. 9(1) et des al. 18(1)(a) et 18(1)(h). De la même façon que ces dispositions de la *Loi* ont évolué en fonction uniquement des besoins d'une entreprise traditionnellement exploitée par des hommes, l'historique de l'art. 63 a également été marqué par une vision particulière du monde. À cet égard, le

Common Law (1881), at p. 1, rings as true today, in the context of judicial reasoning with respect to income tax legislation, as it did in 1881, with respect to the development of the common law:

The life of the law has not been logic: it has been experience. The felt necessities of the time, the prevalent moral and political theories, intuitions of public policy, avowed or unconscious, even the prejudices which judges share with their fellow-men, have had a good deal more to do than the syllogism in determining the rules by which men should be governed.

Recognition that laws are not neutral is not new. As the interpretation of "business expense" has been shown to be wrought with male perspective and subjectivity, so is an interpretation of business expense that is limited by s. 63 of the *Act*. Section 63 was implemented in order to adapt to the needs of a society at that time. In 1972, when that section was enacted, societal ideals with regard to equality of the sexes and the equal participation of women in all aspects of society had not evolved to the point where they have today. Now, in 1993, as we approach the interpretation of laws, one hopes, as is observed by Joan Brockman in "Social Authority, Legal Discourse, and Women's Voices" (1992), 21 *Man. L.J.* 213, at p. 233, that "[t]he myth of law's neutrality has been largely eroded." An interpretation which holds that s. 63 prevents the deduction of child care costs which would otherwise constitute a valid business expense is guided, in my opinion, by the myth of neutrality, a matter I will now examine.

(ii) Section 63 Interplay with Section 9(1)

According to my colleague and, for that matter, Décaré J.A., since the wording of s. 63 of the *Act* clearly includes the appellant's nanny expenses, s. 63 acts as a complete bar, rendering the appellant Symes ineligible to deduct her child care expenses as a business expense. I do not interpret s. 63 of the *Act* in such a fashion. Sections 63 and 9(1), in my view, may co-exist. The fact that Parliament

commentaire sur l'évolution de la common law que fait Oliver Wendell Holmes dans *The Common Law* (1881), à la p. 1, est tout aussi pertinent aujourd'hui qu'il l'était en 1881, dans le contexte du raisonnement des tribunaux relativement à la législation fiscale:

[TRADUCTION] L'évolution du droit n'a pas été logique: c'est une question d'expérience. Les nécessités de l'époque, les théories morales et politiques courantes, les intuitions d'ordre public, avouées ou non, même les préjugés communs aux juges et au reste des mortels, ont joué un rôle beaucoup plus important que le syllogisme dans la détermination des règles qui devraient régir les hommes.

La reconnaissance de la non-neutralité des lois n'est pas chose nouvelle. Tout comme l'interprétation de l'expression «dépense d'entreprise» s'est révélée imprégnée d'une perspective masculine et subjective, c'est également le cas d'une interprétation des dépenses d'entreprise limitée par l'art. 63 de la *Loi*. Cet article a été adopté pour les besoins de la société de l'époque. En 1972, lors de l'adoption de la disposition en question, l'idéal social d'égalité des sexes et de participation égale des femmes à tous les aspects de la société n'était pas aussi avancé qu'il ne l'est aujourd'hui. En 1993, lorsque l'on procède à l'interprétation des lois, on espère, comme le fait remarquer Joan Brockman dans «Social Authority, Legal Discourse, and Women's Voices» (1992), 21 *R.D. Man.* 213, à la p. 233, que [TRADUCTION] «[l]e mythe de la neutralité des lois est en grande partie disparu». Une interprétation qui tient que l'art. 63 empêche la déduction des frais de garde, lesquels constitueraient par ailleurs une dépense d'entreprise valide, repose, à mon avis, sur le mythe de la neutralité, question dont je discuterai maintenant.

(ii) L'interaction de l'art. 63 et du par. 9(1)

D'après mon collègue et, d'ailleurs selon le juge Décaré, puisque le libellé de l'art. 63 de la *Loi* inclut manifestement les frais de garde des enfants de l'appelante, il crée une interdiction absolue qui rend impossible pour l'appelante Symes de déduire ses frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise. Je n'interprète pas ainsi l'art. 63 de la *Loi*. À mon avis, l'art. 63 et le par. 9(1) peuvent coexis-

enacted a section to benefit all parents in the paid work force without distinction does not prevent a taxpayer who is in business from deducting an expense which can be legitimately claimed 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. Had Parliament intended to submit the deduction of child care expenses to the application of s. 63 it would have expressed it in clear language. In providing that none of the deductions permitted by ss. 60 to 63 are applicable to a particular source of income, s. 4(2) of the *Act* clearly provides for some deductions which may legitimately fall under two sections of the *Act*. In addition, it is not insignificant that the text of s. 63 is permissive as opposed to the negative wording of ss. 18(1)(b) and 18(1)(e), which are clearly intended to limit the allowable deductions to only those permitted under these paragraphs. Finally, it is important to note that the taxpayer in this case is not seeking to claim a s. 63 deduction from a source, but is seeking a source deduction, independent of the s. 63 deduction for child care, for a business expense.

The appellant argues that the availability of a deduction for child care expenses is consistent with principles of income tax as accepted in *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. Minister of National Revenue*, *supra* (followed in *Impenco Ltd. v. Minister of National Revenue*, *supra*). In *Olympia*, the taxpayer was allowed to deduct, as a business expense, moneys which it had donated to charity for the purpose of gaining or producing income from business. The court held that such a deduction was not prohibited under what is now s. 9 of the *Act* by the fact that it could also have been allowed under s. 27(1) of the *Act*. My colleague distinguishes *Olympia*, *supra*, in that the deduction there allowed is of a different order than that claimed in the case at hand. There, the taxpayer argued that the expense had been incurred for two distinct purposes, while, in the case at hand, only

ter. L'adoption par le législateur d'une disposition visant à profiter à tous les parents faisant partie de la population active rémunérée sans distinction n'empêche pas un contribuable en affaires de déduire une dépense susceptible d'être légitimement réclamée 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). Si le législateur avait eu l'intention d'assujettir la déductibilité des frais de garde d'enfants à l'application de l'art. 63, il l'aurait clairement indiqué. 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) de la *Loi* dispose clairement que certaines déductions pourront légitimement exister en vertu de deux dispositions de la *Loi*. En outre, il n'est pas sans importance de constater que le libellé de l'art. 63 est rédigé d'une façon positive contrairement aux al. 18(1)(b) et 18(1)(e) qui visent clairement à établir que les déductions possibles sont uniquement celles autorisées en vertu de ces dispositions. Enfin, il importe de signaler que la contribuable en l'espèce ne cherche pas à réclamer une déduction applicable à une source en vertu de l'art. 63, mais cherche à obtenir une déduction d'une source, à titre de dépense d'entreprise, indépendamment de la déduction pour garde d'enfants visée à l'art. 63.

L'appelante soutient que la déductibilité des frais de garde d'enfants est compatible avec les principes fiscaux reconnus dans l'arrêt *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. c. Ministre du Revenu national*, précité (qui a été suivi dans *Impenco Ltée. c. Minister of National Revenue*, précité). Dans l'arrêt *Olympia*, le contribuable avait été autorisé à déduire, à titre de dépense d'entreprise, l'argent versé en dons de charité pour tirer un revenu de l'entreprise ou faire produire un revenu à l'entreprise. Le tribunal a statué que cette déduction n'était pas interdite en vertu de ce qui est maintenant l'art. 9 de la *Loi* même si elle pouvait être autorisée en vertu du par. 27(1) de la *Loi*. Mon collègue fait une distinction entre cet arrêt et le présent pourvoi au motif que la déduction autorisée dans *Olympia*, précité, diffère de celle réclamée en l'espèce. Dans cet arrêt, le contribuable

one purpose is argued. This, in my view, has absolutely no bearing on the interpretation of s. 63, contrary to the view of my colleague. While it is true that the taxpayer in this case has claimed only that the child care expenses she has incurred are in order to gain or produce income from her business, the rationale in both cases is the same and the cases cannot be distinguished with any significance. Jackett P.'s comments are apposite here and, as a consequence, I will cite the following extract from his reasons at length (at pp. 282 and 284):

Ordinarily, one thinks of charity as a personal matter. One gives of what one would otherwise have for oneself for the relief of poverty in others or for education or other "good works". In its original concept, therefore, one would not deduct a charitable gift in computing one's profit or income because it is, by definition, a gift made out of the profit or income after it is earned. Quite clearly, I should have thought, in its inception, a gift to charity was a "personal" outlay, the deduction of which would have been prohibited by the forerunner of section 12(1)(h).

While hitherto unforeseen, however, I can find no inherent incompatibility between an "outlay . . . for the purpose of . . . producing income" and a gift to a charitable organization. If, on the facts of a particular case, such a gift is found to have been made *bona fide*, as an outlay for the purpose of producing income, I am of the view that, *prima facie*, it escapes the prohibition in section 12(1)(a).

There remains for consideration the question whether, when section 27(1)(a) is read with the other provisions of the Act, one must reach the conclusion that Parliament intended that gifts to charitable organizations were not to be deducted except in the manner and to the extent authorized by that provision. In other words, must one infer from the existence of section 27(1)(a) a prohibition against any deduction of charitable contributions in the computation of income?

soutenait que la dépense avait été engagée à deux fins distinctes, alors qu'en l'espèce, l'appelante affirme qu'elle n'a été encourue qu'à une seule fin. J'estime que ceci n'a absolument aucune incidence sur l'interprétation de l'art. 63, contrairement à ce qu'affirme mon collègue. Certes, ici la contribuable a prétendu uniquement que les frais de garde d'enfants qu'elle a encourus l'ont été en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise, mais la philosophie sous-jacente est la même dans les deux cas et on ne saurait établir entre eux de distinction significative. Les commentaires du président Jackett à ce sujet étant pertinents, j'en reproduis au long l'extrait suivant (aux pp. 283 et 285):

Habituellement, on considère la charité comme une question d'ordre personnel. On donne, à même ce dont on dispose personnellement, pour soulager la pauvreté des autres ou pour l'enseignement ou pour d'autres «bonnes œuvres». D'après son premier sens, on ne déduirait donc pas un don de charité dans le calcul de son bénéfice ou de son revenu, parce qu'il s'agit par définition d'un don pris sur le bénéfice ou le revenu après qu'il a été gagné. Il est certain, à mon sens, qu'à l'origine, un don de charité constituait une dépense «personnelle», dont la déduction aurait été interdite par l'article 12(1)(h).

Bien qu'on n'ait pas jusqu'ici prévu le cas, je ne vois cependant aucune incompatibilité de nature entre une «dépense . . . en vue de . . . produire un revenu» et un don à une organisation de charité. Si les faits, dans une situation particulière, démontrent que ce don a été fait de bonne foi, en tant que dépense en vue de faire naître un revenu, je pense qu'il échappe en principe à l'interdiction de l'article 12(1)(a).

Il reste à savoir, en considérant l'article 27(1)(a) dans le contexte de la loi, s'il faut attribuer au Parlement l'intention d'interdire dans tous les cas la déduction de dons faits à des organisations de charité, sauf de la façon et dans la mesure autorisée par cet alinéa. En d'autres termes, doit-on conclure que l'article 27(1)(a) interdit toute déduction des contributions à une œuvre de bienfaisance, dans le calcul du revenu?

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.]

Both *Olympia* and *Impenco*, *supra*, recognize that some people do business differently and incur different expenses than those traditionally viewed as business expenses. In *Olympia* and *Impenco*, the particular practices of Jewish businessmen were recognized. In this case, it is the particular situation of a businesswoman which is at stake. In principle, and according to the rationale which underlies s. 9 of the *Act*, the two situations are similar. The fact that s. 63 may be available to others or to the same taxpayer who would prefer to claim the deductions under that section does not in any way impede the application of s. 9, which clearly applies to business expenses.

Further, even if the case at hand could be distinguished, as my colleague suggests, I find that these cases advance, rather than negate, the proposition that even when one's deductions seemingly fall under one section of the *Act*, this does not render such expenses inadmissible for a different purpose covered under another section of the *Act*. In fact, there are a number of instances under the *Act* where a taxpayer may claim a deduction under more than one section of the *Act* for an expense incurred for a single purpose. Tuition deductions may be deducted under the section for tuition expenses or under general business expenses incurred for the purpose of gaining or producing income. As Professor Woodman, in “A Child Care Expenses Deduction, Tax Reform and the *Charter*: Some Modest Proposals” (1990), 8 *Can. J. Fam. L.* 371, suggests at p. 377, footnote 30, “a businessperson can deduct tuition fees that may or may not

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.]

Les arrêts *Olympia* et *Impenco*, précités, reconnaissent tous les deux que certaines personnes font affaires d'une façon différente des autres et engagent des dépenses différentes de celles qui correspondent à la conception traditionnelle d'une dépense d'entreprise. Dans ces deux arrêts, les pratiques particulières des hommes d'affaires de la communauté juive ont été reconnues. Ici, c'est la situation particulière d'une femme d'affaires qui est en jeu. En principe, et conformément au fondement de l'art. 9 de la *Loi*, les deux situations sont similaires. Le fait que d'autres puissent se prévaloir de l'art. 63 ou que le même contribuable préfère se prévaloir des déductions autorisées par cette disposition n'empêche aucunement l'application de l'art. 9, qui vise clairement les dépenses d'entreprise.

Par ailleurs, même si l'on pouvait distinguer le présent pourvoi d'avec les arrêts mentionnés, comme le laisse entendre mon collègue, je suis d'avis que ces arrêts viennent confirmer plutôt qu'infirmer l'opinion selon laquelle, même dans le cas où une déduction est apparemment visée par une disposition de la *Loi*, elle ne rend pas pour autant les dépenses en question inadmissibles à une fin différente visée par une autre disposition de la *Loi*. En fait, il existe dans la *Loi* un certain nombre de cas où un contribuable peut réclamer une déduction en vertu de plus d'une disposition de la *Loi* relativement à une dépense encourue à une seule fin. Par exemple, les frais de scolarité peuvent être déduits en vertu de la disposition relative aux frais de scolarité ou à titre de dépense d'entreprise générale engagée pour tirer ou faire produire un revenu. Comme l'affirme le professeur Woodman, dans «A Child Care Expenses Deduction, Tax

fall within the tuition fee provisions of ITA sec. 118.5 (now a tax credit but formerly a deduction in ITA sec. 60)". As well, expenses incurred by a salesperson may be deducted, according to the wording of the *Act*, under multiple sections, ss. 8(1)(f), (h), 8(9) and 18(1)(l).

Regardless of whether the many factors I have set out above are determinative, certainly these many considerations lead one to the conclusion that, at the very least, s. 63 is ambiguous in its effect on s. 9(1). In such circumstances one must resort, as did Cullen J., to the general rules of statutory interpretation which make it clear that ambiguities are to be resolved in favour of the taxpayer. In *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46, at p. 72, Estey J. stated:

The characterization in taxation law of an expenditure is, in the final analysis (unless the statute is explicit which this one is not), one of policy. . . . Such a determination is, furthermore, consistent with another basic concept in tax law that where the taxing statute is not explicit, reasonable uncertainty or factual ambiguity resulting from lack of explicitness in the statute should be resolved in favour of the taxpayer. This residual principle must be the more readily applicable in this appeal where otherwise annually recurring expenditures, completely connected to the daily business operation of the taxpayer, afford the taxpayer no credit against tax either by way of capital cost or depletion allowance with reference to a capital expenditure, or an expense deduction against revenue. [Emphasis added.]

Professor Woodman, *supra*, at p. 377, expresses the view, however, that Estey J.'s statement was directed only to an income tax system that failed to recognize capital expenditures. Independent of the particular facts of that case, the basic concept in tax law that ambiguities should be resolved in favour of the taxpayer is an accepted one. Applying, if need be, this rule of statutory interpretation to the present situation, in the absence of precise and clear wording in the *Act* with regard to the

Reform and the *Charter*: Some Modest Proposals» (1990), 8 *Rev. Can. D. Fam.* 371, à la p. 377, note 30, [TRADUCTION] «une personne en affaires peut déduire des frais de scolarité qui peuvent ou non être visés par l'art. 118.5 L.I.R. (maintenant un crédit d'impôt, mais auparavant une déduction en vertu de l'art. 60 L.I.R.)». De même, les dépenses de vendeurs peuvent, en vertu du libellé de la *Loi*, être déduites en conformité avec plusieurs dispositions, les al. 8(1)f) et h), le par. 8(9) et l'al. 18(1)l).

Que les nombreux facteurs que j'ai énumérés soient déterminants ou non, ces nombreuses considérations emportent certainement la conclusion que l'art. 63 est, à tout le moins, ambigu quant à son incidence sur le par. 9(1). Dans ces circonstances, il faut appliquer, comme l'a fait le juge Cullen, les règles générales d'interprétation des lois qui établissent clairement que toute ambiguïté doit jouer en faveur du contribuable. Dans l'arrêt *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46, à la p. 72, le juge Estey dit:

La caractérisation, en droit fiscal, d'une dépense est, en dernière analyse (à moins que la loi ne soit claire, ce qui n'est pas le cas en l'espèce), une question de principe. [. . .] Une telle décision est de plus conforme à un autre concept fondamental de droit fiscal portant que, si la loi fiscale n'est pas explicite, l'incertitude raisonnable ou l'ambiguïté des faits découlant du manque de clarté de la loi doit jouer en faveur du contribuable. Ce principe résiduel doit d'autant s'appliquer au présent pourvoi qu'autrement une dépense annuelle entièrement liée à l'exploitation quotidienne de l'entreprise de la contribuable ne lui procurerait aucun dégrèvement d'impôt sous forme de déduction pour amortissement ou pour épuisement s'il s'agit d'une dépense de capital, ou de déduction applicable au revenu s'il s'agit d'une dépense d'exploitation. [Je souligne.]

Le professeur Woodman, *loc. cit.*, à la p. 377, émet, toutefois, la réserve que l'énoncé du juge Estey visait seulement le cas où un régime fiscal ne tiendrait pas compte des dépenses d'immobilisation. Quels que soient les faits particuliers de cet arrêt, le concept fondamental en droit fiscal portant que les ambiguïtés doivent jouer en faveur du contribuable est bien reconnu. Si l'on applique, au besoin, cette règle d'interprétation des lois à la présente situation, en l'absence de termes précis et

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. Richard B. Thomas in "No to Nanny Expense Deduction" (1991), 39 *Can. Tax J.* 950, at p. 953, underlines this ambiguity:

In our view, the Crown's admission at the trial level was probably correct — the existence of section 63 should not determine whether the child care expenses in question are a business expense for the purposes of paragraph 18(1)(a). At best, the existence of section 63 might, on an object-and-spirit approach to the scheme of the Act, suggest that Parliament assumed that child care expenses were not deductible business expenses.

Deductions under s. 63 of the *Act*, as opposed to business expense deductions, clearly require that different criteria be met for one to be eligible for the deduction under one or the other section. In addition, each has its own purpose. Working parents, to whom the deduction under s. 63 applies, would not be eligible for any such deduction had s. 63 not been enacted. Businesspersons, however, may be eligible to deduct child care as they would any other business expense, provided they were able to meet the requirements for a deduction under ss. 9 and 18 of the *Act*. However, there may be many parents who own businesses who may not be able to meet these requirements and the deduction under s. 63 would, thus, be available to them.

Finally, in this regard, one must not lose track of the fact that s. 63, which is general in nature, was drafted at a time when, as discussed by Iacobucci J., child care expenses were considered an entirely personal expense. When Parliament enacted s. 63, a new benefit, not then allowed under any other section of the *Act*, was conferred on taxpayers generally in order to better the position of working parents in society. From this perspective, it seems obvious that Parliament could not have intended to prohibit the deduction of child care as a business

clairs dans la *Loi* quant à l'effet de l'art. 63 sur le par. 9(1), les frais généraux de garde d'enfants susceptibles d'être déductibles en vertu de l'art. 63 peuvent coexister avec les frais de garde d'enfants déductibles à titre de dépense d'entreprise. Dans son article intitulé: «No to Nanny Expense Deduction» (1991), 39 *Rev. fiscale can.* 950, à la p. 953, Richard B. Thomas fait ressortir cette ambiguïté:

[TRADUCTION] À notre avis, l'admission du ministère public en première instance était probablement correcte — l'existence de l'article 63 ne devrait pas déterminer si les frais de garde d'enfants en cause constituent une dépense d'entreprise aux fins de l'alinéa 18(1)a). Au mieux, l'existence de l'article 63, si on analyse le sens de la *Loi* en fonction de son objet et de son esprit, laisse entendre que le législateur a présumé que les frais de garde d'enfants n'étaient pas des dépenses d'entreprise déductibles.

Pour se prévaloir des déductions visées à l'art. 63 de la *Loi*, par opposition aux déductions de dépenses d'entreprise, le contribuable doit manifestement satisfaire à certains critères pour bénéficier d'une déduction en vertu de l'une ou l'autre disposition. En outre, chaque disposition vise une fin particulière. Les parents sur le marché du travail, auxquels s'appliquent la déduction visée à l'art. 63, n'auraient droit à aucune déduction si l'art. 63 n'avait pas été adopté. Par contre, les gens d'affaires peuvent avoir le droit de déduire leurs frais de garde d'enfants comme toute autre dépense d'entreprise, s'ils sont en mesure de satisfaire aux exigences en vertu des art. 9 et 18 de la *Loi*. Toutefois, il peut y avoir de nombreux parents propriétaires d'entreprise qui ne soient pas en mesure de satisfaire à ces exigences, auquel cas ils pourraient se prévaloir de la déduction en vertu de l'art. 63.

Enfin, à cet égard, on ne doit pas oublier que l'art. 63, qui est de nature générale, a été rédigé à une époque où, comme l'a précisé le juge Iacobucci, les frais de garde d'enfants étaient considérés comme une dépense entièrement personnelle. Lorsque le législateur a adopté l'art. 63, il a conféré à l'ensemble des contribuables un nouvel avantage, qui n'existait pas alors dans la *Loi*, afin d'améliorer la situation des parents sur le marché du travail. Dans cette perspective, il semble évident que le législateur ne peut avoir eu l'intention

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. A review of the history and the purpose of the enactment sheds some light in this regard.

(iii) Historical and Purposive Perspective

Iacobucci J. refers to the proposals that led to the introduction of s. 63 in 1972, and is "not impressed by the suggestion that Parliament intended s. 63 to limit deductibility only for employees" (p. 750). Although, like him, I find the history of s. 63 very telling, I draw a very different conclusion from the analysis.

The 1966 report of the Carter Commission recommended that tax credits for working mothers be instituted (*Report of the Royal Commission on Taxation*, vol. 3, *Taxation of Income: Part A — Taxation of Individuals and Families* (1966), at p. 19). Six years later, in 1972, s. 63 formed part of a tax reform package, in which Parliament extended to employees a number of new deductions. After noting that six out of seven Canadian taxpayers earn wages or salaries, a limited deduction for child care expenses, together with a number of other employee deductions for tools and travelling expenses, was announced by E. J. Benson the then Minister of Finance in *Proposals for Tax Reform* (1969), at p. 10, para. 1.33, as follows:

Costs of looking after young children when both parents are working, or when there is only one parent and that parent is working, would be allowed as a deduction subject to certain conditions. This new plan is intended primarily to benefit mothers who need to work to support their families. . . . [Emphasis added.]

d'interdire la déduction des frais de garde d'enfants 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. Un examen de l'historique et de l'objet du texte législatif jettera un certain éclairage sur ce point.

(iii) L'historique et l'objet de la loi

Le juge Iacobucci renvoie aux propositions qui ont abouti à l'adoption de l'art. 63 en 1972 et dit qu'il «n'appuie pas l'idée que le législateur a voulu limiter aux employés seulement les déductions visées à l'art. 63» (p. 750). À l'instar du juge Iacobucci, je trouve l'historique de l'art. 63 fort révélateur, mais je tire une conclusion tout à fait différente de cette analyse.

Le rapport publié en 1966 par la Commission Carter recommandait l'établissement de crédits d'impôt pour les mères sur le marché du travail (*Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, t. 3, *L'imposition du revenu: Première partie — Les particuliers et les familles* (1966), à la p. 21). Six ans plus tard, en 1972, l'art. 63 faisait partie d'un programme de réforme fiscale dans lequel le législateur conférait aux employés certaines nouvelles déductions. Après avoir fait remarquer que six contribuables canadiens sur sept gagnaient un traitement ou un salaire, E. J. Benson, alors ministre des Finances, annonçait dans un document intitulé: *Propositions de réforme fiscale* (1969), à la p. 12, par. 1.33, l'établissement d'une déduction limitée pour les frais de garde d'enfants ainsi que de certaines autres déductions pour les outils et les frais de déplacement:

Le coût de la garde des jeunes enfants lorsque les deux parents travaillent, ou lorsqu'il n'y a qu'un parent et que celui-ci travaille, serait déductible dans certaines conditions. Cette nouvelle déduction destinée principalement à venir en aide aux mères qui doivent travailler pour subvenir aux besoins de leur famille . . . [Je souligne.]

Benson, as quoted by Iacobucci J., further noted *supra*, at p. 15, paras. 2.7 and 2.9:

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.

. . .

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.

The deduction available under s. 63 has consistently been described in relation to employed mothers as a "special tax allowance to working mothers" (House of Commons Standing Committee on Finance, Trade and Economic Affairs, *Minutes of Proceedings and Evidence*, June 23, 1970, at p. 70:145).

It is not insignificant that, as discussed earlier, the number of women in the work force in 1972 was ostensibly less than it is today and the number of women who were in business was minimal. It is highly probable that the legislators did not even put their mind to the fact that women may some day enter into business and the professions in large numbers and that these women may approach the world of business differently than did their male predecessors. Most importantly, it was certainly not within the legislators' frame of mind that child care would be viewed as anything other than a personal expense.

Le ministre Benson, que cite aussi le juge Iacobucci, a ensuite ajouté, *op. cit.*, aux pp. 17 et 18, par. 2.7 et 2.9:

a 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.

c

. . .

d 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.

e

f La déduction prévue à l'art. 63 a, de façon uniforme, été décrite par rapport aux mères employées comme une «déduction spéciale pour les mères de famille qui travaillent» (Comité permanent des finances, du commerce et des questions économiques de la Chambre des communes, *Procès-verbaux et témoignages*, 23 juin 1970, à la p. 70:145).

g

h Il n'est pas sans importance de signaler, comme je l'ai déjà mentionné, que le nombre de femmes sur le marché du travail en 1972 était de beaucoup inférieur à ce qu'il est aujourd'hui et que le nombre de femmes d'affaires était alors minime. Il est fort probable que le législateur n'ait même pas envisagé la possibilité que les femmes se retrouvent un jour, en grand nombre, dans le monde des affaires et dans le secteur professionnel et que ces femmes puissent avoir du monde des affaires une conception tout à fait différente de leurs prédécesseurs de sexe masculin; et, qui plus est, le législateur n'avait certainement pas imaginé que les frais de garde d'enfants puissent constituer autre chose qu'une dépense personnelle.

j

Secondly, I wish to address the concern raised by many commentators, including my colleague Iacobucci J., that to allow child care expenses to be deducted as a business expense would defeat and undermine the purpose of the provision of s. 63, to allow a general deduction of child care expenses to all parents, whether employed or self-employed. Clearly, this analysis is very much tied to the purpose one attaches to the legislation. In a very thoughtful response to these concerns, Audrey Macklin, *supra*, notes that, even under the s. 63 deduction, the more income a person has and, consequently, the higher tax bracket one falls into, the higher the deduction available. This fact also undermines the goal of equity. Further, 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 available to an employed person. An employee cannot deduct an office at home, car expenses, meal and entertainment expenses, nor club dues or fees. In addition, employers who hire staff can deduct their salaries and employers who provide day care for their employees may deduct the expense (D. Goodison, "Nanny Means Business", *CGA Magazine*, September 1989, p. 15). Employees enjoy no such comparable deductions.

As my colleague has indicated, our tax system is based on principles of horizontal and vertical equity. The former requires that we tax individuals in similar circumstances the same, while the latter focuses on the similar taxation of individuals in different circumstances. These are important objectives and were recognized as of the highest priority in the *Report of the Royal Commission on Taxation, supra*. The Carter Commission stated in vol. 2, at p. 17:

Deuxièmement, je tiens à relever le point soulevé par de nombreux commentateurs, dont mon collègue le juge Iacobucci, qui estiment que la déductibilité des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise irait carrément à l'encontre de l'objet de l'art. 63, qui est d'accorder une déduction générale pour les frais de garde d'enfants à tous les parents, qu'ils soient travailleurs employés ou travailleurs indépendants. De toute évidence, cette analyse est très étroitement liée à l'objet que l'on prête à la loi. Dans une réponse très appropriée à ces préoccupations, Audrey Macklin, *loc. cit.*, fait remarquer que, même en vertu de la déduction visée à l'art. 63, plus une personne a un revenu élevé et, par conséquent, plus élevée est sa tranche d'imposition, plus elle pourra se prévaloir d'une déduction élevée. Ce fait vient aussi contre-carrer le but d'équité. Qui plus est, la préoccupation que les employés et les gens d'affaires ne seront pas traités de la même façon est un fait lié au fondement même de la *Loi*; généralement, seuls les gens en affaires peuvent se prévaloir des déductions pour dépenses d'entreprise et non les employés. Ainsi, un employé ne peut déduire le coût de son bureau à la maison, ni ses dépenses d'automobile, ni ses frais de repas ou de représentation, ni ses cotisations ou droits à un club. En outre, les employeurs qui embauchent du personnel peuvent en déduire les salaires et les employeurs qui offrent à leurs employés des services de garderie peuvent en déduire les dépenses (D. Goodison, «Nanny Means Business», *CGA Magazine*, septembre 1989, p. 15). Les employés ne bénéficient pas de déductions comparables.

Comme mon collègue l'a indiqué, notre régime fiscal est fondé sur des principes d'équité horizontale et d'équité verticale. Le premier type vise à ce que soient imposés de la même façon les particuliers se trouvant dans des situations similaires, tandis que le second porte sur l'imposition similaire de particuliers dans des situations différentes. Ce sont là des objectifs importants qui ont été placés en tête de liste des priorités dans le *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité, op. cit.* La Commission Carter affirme dans le t. 2, aux pp. 20 et 21:

We assign a higher priority to the objective of equity than to all the others. . . . our task requires us to make recommendations that would lead to an equitable distribution of the burden of taxation. We are convinced that unless this objective is achieved to a high degree all other achievements are of little account. Thus the need for an equitable tax system has been our major concern and has guided us in all our deliberations.

At the same time as we value equity under the income tax system, however, it is apparent that the system creates and perpetuates many inequalities. As Professor Claire Young notes, *supra*, at pp. 108-9:

Income tax legislation is, by its very nature, both overtly and systemically discriminatory. For example, in Canada, the Act discriminates in favour of Canadian residents and against non-residents by imposing higher rates of tax on some forms of income realised by the latter. It discriminates in favour of the self-employed and against employees by allowing the self-employed a greater range of deductions from income. It discriminates in favour of investors in equity and against investors in debt by taxing capital gains at a lower rate than interest income and giving every resident a lifetime exemption from tax on \$100,000 of capital gains.

The basic premise upon which discussion with respect to the differential treatment between employees and businesspersons must be laid is the recognition that the *Act* can be viewed to operate in a discriminatory fashion. While the *Act* may never have attempted to maintain equilibrium between persons in business and those who are employed, one must recognize that the realities of doing business cannot be ignored. Employees do not incur overhead expenses while businesses do. Employees are not able to deduct any expenses that they incur in order to work because their income is based on their gross salary, whereas business income is based on the calculation of the net profit or gain of the business. As a result, deductions are a regular occurrence. What constitutes a business expense for tax purposes is not cast immutably in stone. The concept of business expense should be interpreted in a way that takes into account the realities of businesswomen's

En tête sur la liste des priorités, nous plaçons l'équité. [. . .] notre tâche consiste à formuler des recommandations propres à assurer une répartition équitable du fardeau des impôts. Nous sommes convaincus que si nous ne parvenons pas à rendre le régime d'imposition plus équitable, nos autres réalisations n'auront guère d'importance. C'est pourquoi l'édification d'un tel régime a été notre principal souci et guide dans toutes nos délibérations.

Bien que nous tenions à l'équité du régime fiscal, force nous est de constater qu'il crée et perpétue de nombreuses inégalités. Comme le professeur Claire Young, *loc. cit.*, l'observe aux pp. 108 et 109:

[TRADUCTION] De par sa nature même, la législation fiscale est à la fois ouvertement et systématiquement discriminatoire. Par exemple, au Canada, la loi établit une discrimination en faveur des résidents canadiens et contre les non-résidents en imposant davantage ces derniers relativement à certains types de revenus réalisés. Elle établit une discrimination contre les employés en faveur des travailleurs indépendants en offrant à ceux-ci un plus grand éventail de déductions sur le revenu. Elle établit une discrimination en faveur des investisseurs en actions et contre les investisseurs en titres d'emprunt en imposant les gains en capital à un taux moins élevé que les revenus d'intérêt et en accordant à chaque résident une exonération cumulative de 100 000 \$ sur les gains en capital.

Toute analyse du traitement différent accordé aux employés et aux gens d'affaires doit reposer sur la prémisse fondamentale suivante: la reconnaissance que la *Loi* peut avoir un effet discriminatoire. Bien que la *Loi* n'ait peut-être jamais tenté de maintenir un équilibre entre les gens d'affaires et les employés, il faut reconnaître que l'on ne peut faire abstraction de la réalité du monde des affaires. Contrairement aux entreprises, les employés n'ont pas de frais généraux. Les employés ne peuvent déduire les dépenses qu'ils encourent pour travailler parce que leur revenu est fondé sur leur salaire brut, alors que le revenu d'entreprise est fondé sur le calcul des bénéfices ou du gain nets de l'entreprise. En conséquence, les déductions sont monnaie courante. Ce qui constitue une dépense d'entreprise aux fins de l'impôt n'est pas coulé dans le béton à tout jamais. On doit interpréter le concept de dépense d'entreprise d'une façon qui tienne compte de la réalité; soit que les femmes d'affaires

expenses in relation to child care. However, in recognizing the distinction between the treatment of employees and businesspersons under the *Act*, in no way am I indicating that this may not constitute a real difficulty within our taxation system.

This said, this case is most fundamentally not about the many vertical inequities that may exist, but rather a question of horizontal equity and the need to treat all businesspersons alike. Further, 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. Finally, we must not assume that most self-employed entrepreneurs, whom the *Act* favours, are multi-millionaires — they are not, as the evidence of Dr. Armstrong demonstrates. Dr. Armstrong indicated that self-employed women generally work in small businesses of three to four persons. Their businesses are mostly in the service sector, where, if they are not physically present at the work site, the business could not operate, for example: beauty salons, shops, doctors, lawyers, caterers, etc. As a result of long hours and the requirement to work at the place of business, rather than at home, child care needs are extremely critical for these women. Businesswomen and, for that matter, men who legitimately incur child care expenses for the purpose of gaining or producing income from business must not be deprived of the benefit of a business deduction for their expenses.

Finally, on a technical point, my colleague suggests that allowing a deduction for child care expenses may result in the distribution of child

doivent encourir des dépenses pour la garde des enfants. Toutefois, le fait de reconnaître qu'il existe dans la *Loi* une distinction entre le traitement des employés et celui des gens d'affaires n'implique pas pour autant que cela ne constitue pas une difficulté réelle à l'intérieur de notre régime fiscal.

Cela dit, le présent pourvoi ne porte pas, pour l'essentiel, sur les nombreuses iniquités verticales qui peuvent exister, mais plutôt sur une question d'équité horizontale et sur la nécessité de traiter sur un pied d'égalité tous les gens d'affaires. En outre, 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. Enfin, on ne doit pas croire que la plupart des entrepreneurs indépendants, favorisés par la *Loi*, sont multimillionnaires — ils ne le sont pas, comme le montre le témoignage du Dr Armstrong, qui indique que les travailleuses indépendantes ont généralement des petites entreprises de trois à quatre personnes. C'est dans le secteur des services que se retrouvent la plupart de ces entreprises dans lesquelles les femmes doivent être physiquement présentes au lieu de travail pour assurer le fonctionnement de l'entreprise; citons, par exemple, les salons de beauté, les magasins, les bureaux de médecins, les cabinets d'avocats et les entreprises de traiteurs, etc. Compte tenu des longues heures de travail et de la nécessité de travailler sur place, plutôt qu'à la maison, le besoin de services de garde est extrêmement important pour ces femmes. Les femmes d'affaires et, quant à cela, les hommes d'affaires qui engagent légitimement des frais de garde d'enfants pour tirer un revenu de l'entreprise ou faire produire un revenu à l'entreprise ne doivent pas être privés de l'avantage d'une déduction pour ces dépenses.

Enfin, sur un point technique, mon collègue soutient que permettre la déductibilité des frais de garde d'enfants entraîne la possibilité que la répar-

care responsibility becoming more of an “accounting measure” than a reality — a fictitious creation in order to ensure that the self-employed spouse be eligible to deduct child care as a business expense. This determination, in my view, is not, however, sufficiently problematic to justify disallowing child care deductions as a business expense. First, the taxpayer, as for any other expense, will have to prove that child care is necessary for her or him to gain or produce income from business and, in this connection, will be required to indicate to what extent the taxpayer is responsible for child care. Such scrutiny is really no different from the procedure which the MNR undertakes to determine the deductibility of home office expenses and numerous other expenses.

E. *Conclusion on Statutory Interpretation of the Income Tax Act*

In conclusion, ss. 63 and 9(1) of the *Act* may, in my view, co-exist. There is nothing in the wording of s. 63 that excludes the application of s. 9. In addition, any such interpretation is contrary to the purpose and historical basis for the enactment of s. 63 and to traditional approaches to diverse deductions under the *Act*. In any analysis involving the examination of the interplay between ss. 9(1) and 63, one cannot overlook the effect of an interpretation which concludes that s. 63 overrides the possibility of a business deduction for child care. Although apparently neutral, such an interpretation may be shaped by a selective perspective. Though legislators, no doubt, strive toward objectivity, laws are inevitably drafted on the basis of the law makers’ own vision of society and their own experience, experience which leads them to perceive certain interpretations and results as being obvious or neutral. However, different realities may give rise to different meanings, as Margrit Eichler notes in *Nonsexist Research Methods: A Practical Guide* (1988), at p. 78:

tition de la responsabilité des frais de garde d’enfants devienne plus un «exercice comptable» qu’une image de la réalité, une création fictive visant à faire en sorte que le conjoint qui travaille à son compte puisse bénéficier de la déduction des frais de garde d’enfants à titre de dépense d’entreprise. À mon avis, cette détermination ne pose pas suffisamment de problèmes pour justifier le refus des déductions pour frais de garde d’enfants à titre de dépense d’entreprise. Le contribuable devra d’abord, comme pour toute autre dépense, prouver qu’il a besoin de services de garde d’enfants pour tirer un revenu de l’entreprise ou faire produire un revenu à l’entreprise et, à cet égard, il devra indiquer dans quelle mesure il est responsable de la garde des enfants. Cet examen n’est pas différent en fait de la procédure que suit le MRN pour déterminer si les frais de bureau à domicile et nombre d’autres dépenses sont déductibles.

E. *Conclusion relative à l’interprétation de la Loi de l’impôt sur le revenu*

En conclusion, l’art. 63 et le par. 9(1) de la *Loi* peuvent, à mon avis, coexister. Le libellé de l’art. 63 n’a pas pour effet d’exclure l’application de l’art. 9. De plus, prétendre le contraire serait incompatible avec l’objet et le fondement historique de l’art. 63 et avec les méthodes traditionnelles d’analyse des diverses déductions prévues dans la *Loi*. Dans toute analyse nécessitant l’examen de l’interaction du par. 9(1) et de l’art. 63, on ne saurait négliger l’effet d’une interprétation qui conclut que l’art. 63 écarte toute possibilité de déduire les frais de garde d’enfants à titre de dépense d’entreprise. Cette interprétation, apparemment neutre, pourrait bien porter l’empreinte d’une perspective sélective. En effet, bien que, sans aucun doute, le législateur vise l’objectivité, les lois sont inévitablement rédigées en fonction de la vision sociale de leurs auteurs et de leur propre expérience; c’est pourquoi certaines interprétations ainsi que les solutions retenues paraîtront évidentes ou neutres à certains. Toutefois, des situations différentes peuvent donner lieu à des interprétations différentes comme le fait remarquer Margrit Eichler dans *Nonsexist Research Methods: A Practical Guide* (1988), à la p. 78:

So long as the social positions of males and females are significantly different, it will be necessary to recognize that a given situation may have very different meanings and implications for the members of each sex.

The definition of a business expense under the *Act* has evolved in a manner that has failed to recognize the reality of businesswomen. It is thus imperative to recognize that any interpretation of s. 63 which prevents the deduction of child care as a business expense may, in fact, be informed by this partisan perspective.

Finally, as mentioned earlier, besides relying on the statute presently under examination, one must not lose sight of the fact that the values enshrined in the *Charter* must inform such interpretation: *Hills v. Canada (Attorney General)*, *supra*, and *Slaight Communications Inc. v. Davidson*, *supra*. Since, in my view, either the *Act* permits the deduction of child care expenses as a business expense or it is ambiguous, one must, contrary to my colleague's view, examine that ambiguity through the prism of the values enshrined in the *Charter* and, in particular, in ss. 15 and 28. These sections encompass and embrace the importance and significance of equality between the sexes and the *Act* must be interpreted in a manner that does not run contrary to, but rather enhances, these principles. In this regard, when ensuring that laws conform with the imperatives of the *Charter*, it is important to consider whether a situation or law has different implications for men and women. To disallow child care as a business expense clearly has a differential impact on women and we cannot simply pay lip service to equality and leave intact an interpretation which privileges businessmen, and which continues to deny the business needs of businesswomen with children. In my view, consideration of the *Charter* values when interpreting the *Act* strengthens the conclusion that Ms. Symes should be able to deduct her child care expenses as a business expense.

[TRANSLATION] Aussi longtemps que la situation sociale des femmes et des hommes sera sensiblement différente, il sera nécessaire de reconnaître qu'une situation donnée peut entraîner des interprétations et des répercussions fort différentes pour les membres de l'un ou l'autre sexe.

La définition de ce qui constitue une dépense d'entreprise au sens de la *Loi* a évolué d'une façon qui n'a pas tenu compte de la situation des femmes d'affaires. Il est donc impératif de reconnaître que toute interprétation de l'art. 63 qui empêche la déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise peut, en fait, être alimentée par cette méthode d'analyse partielle.

Enfin, comme je l'ai déjà mentionné, en plus de s'en remettre au texte de loi qui fait l'objet du présent examen, on ne doit pas oublier que les valeurs de la *Charte* doivent guider cette interprétation: *Hills c. Canada (Procureur général)* et *Slaight Communications Inc. c. Davidson*, précitées. Puisque, selon moi, ou la *Loi* permet de déduire les frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise ou elle est ambiguë à ce sujet, il faut, contrairement à l'opinion de mon collègue, décoder cette ambiguïté à travers le prisme des valeurs de la *Charte*, plus particulièrement ses art. 15 et 28. Ces articles reconnaissent l'importance de l'égalité entre les sexes, et la *Loi* doit être interprétée d'une façon qui ne va pas à l'encontre de ces principes, mais qui, plutôt, les met en valeur. À cet égard, tout en s'assurant que les lois respectent les impératifs de la *Charte*, il importe de voir si une situation ou une loi entraîne des répercussions différentes pour les femmes et les hommes. Refuser les frais de garde à titre de dépense d'entreprise a clairement une incidence différente sur les femmes, et nous ne pouvons tout simplement pas parler d'égalité et, du même souffle, maintenir une interprétation qui favorise les hommes d'affaires et qui continue de nier les besoins professionnels des femmes d'affaires qui ont charge d'enfants. À mon avis, l'examen des valeurs de la *Charte* aux fins de l'interprétation de la *Loi* renforce la conclusion que M^{me} Symes devrait pouvoir déduire ses frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise.

Since I have reached the conclusion that, on the basis of statutory interpretation, Ms. Symes is entitled to deduct her child care expenses as a business expense pursuant to ss. 9(1), 18(1)(a) and (h) and 63 of the *Act*, the constitutional questions do not have to be answered. However, since my colleague, Iacobucci J., has raised many areas of concern and difficulty with respect to the effect and application of s. 15 of the *Charter* on the *Act*, I wish to make the following comments.

VI. The Charter: Section 15

My colleague, Iacobucci J., has set out the basic principles of *Charter* analysis, particularly with respect to s. 15 and the rights guaranteed by s. 15. I strongly agree that equality "is an elusive concept" (*Andrews, supra*, at p. 164) and that s. 15(1) guarantees much more than formal equality. The goal of s. 15, with regard to gender, is the attainment of true substantive equality between men and women and, as a consequence, the value of equality as enshrined in the *Charter* must be given considerable weight in the case at hand.

Contrary to my colleague, however, I believe that an interpretation which prevents Ms. Symes from deducting her child care expenses as a business expense under the *Act* results in an infringement of her right to equality pursuant to s. 15 of the *Charter*. There are a number of points made by my colleague, as well as by the Court of Appeal, on which I feel it necessary to comment. These include a focus on s. 63 of the *Act* rather than on business deductions as a whole, whether the actual cost incurred by Ms. Symes has been proven or if this is even necessary, and whether this case raises the question of the cost incurred by all women as a consequence of child care and not, simply, businesswomen. I will deal with each in turn.

My colleague focuses his *Charter* analysis primarily on s. 63. He suggests that one must

Puisque j'ai conclu, sur la base de l'interprétation de la *Loi*, que M^{me} Symes a le droit de déduire ses frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise conformément au par. 9(1), aux al. 18(1)a) et h) et à l'art. 63 de la *Loi*, les questions constitutionnelles ne se posent pas. Toutefois, puisque mon collègue le juge Iacobucci a soulevé de nombreux points qui font l'objet de préoccupations et de difficultés en ce qui concerne l'application de l'art. 15 de la *Charte* à la *Loi*, je tiens à faire les commentaires qui suivent.

VI. L'article 15 de la Charte

Mon collègue, le juge Iacobucci, a formulé les principes fondamentaux d'une analyse fondée sur la *Charte*, particulièrement en ce qui concerne l'art. 15 et les droits garantis par cette disposition. Je suis d'accord pour dire que l'égalité est «un concept difficile à saisir» (*Andrews*, précité, à la p. 164) et que le par. 15(1) garantit beaucoup plus que l'égalité formelle. En ce qui concerne l'égalité des sexes, l'art. 15 vise la réalisation d'une véritable et substantielle égalité entre les femmes et les hommes; c'est pourquoi il faut en l'espèce accorder une importance considérable à l'égalité reconnue par la *Charte*.

Contrairement à mon collègue, toutefois, j'estime qu'une interprétation qui empêche M^{me} Symes de déduire ses frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise en vertu de la *Loi* porte atteinte au droit à l'égalité que lui garantit l'art. 15 de la *Charte*. Mon collègue ainsi que la Cour d'appel ont soulevé plusieurs points que j'estime nécessaire de commenter. Ils ont, entre autres, mis l'accent sur l'art. 63 de la *Loi* plutôt que sur l'ensemble des déductions pour dépenses d'entreprise, et cherché à déterminer si l'on a prouvé les coûts réels engagés par M^{me} Symes, voire s'il est nécessaire de le faire, et si le présent pourvoi soulève la question des coûts encourus par toutes les femmes par suite de la nécessité de la garde des enfants et non simplement par les femmes d'affaires. J'examinerai séparément chacun de ces points.

Dans son analyse fondée sur la *Charte*, mon collègue examine principalement l'art. 63. À son avis,

examine whether the appellant has proven that she has suffered discrimination as a result of the effect of s. 63 of the *Act*. In order to satisfy this test, according to him, Ms. Symes must prove that "s. 63 disproportionately limits the deduction with respect to actual expenses incurred by women" and that "proof that women pay social costs is not sufficient proof that women pay child care expenses" (p. 765). I beg to differ. Such inference is, in my view, inescapable and, further, in this case, it was proven that Ms. Symes did incur the expenses for which she claims the deduction.

Such inference is part and parcel of a recognition that child care responsibilities present a significant obstacle for women in the social and economic domain, that this issue is an equality issue and that the interpretation of legislation can and must accommodate equality and the changing realities of our society. According to Edward J. McCaffery, in "Taxation and the Family: A Fresh Look at Behavioral Gender Biases in the Code" (1993), 40 *UCLA L. Rev.* 983, at pp. 987-88:

... tax laws contribute to the marginalization of women in the workplace, and impede a more creative formulation of alternative models of work and family. Major, structural aspects of the tax laws were put in place at a time when traditional families — meaning households with men working outside, and women working inside, the home — were dominant. These aspects persist to this day, serving as an anchor against the emergence of more modern and flexible family models. [Footnotes omitted.]

This is the reality in which Ms. Symes lives — as a lawyer and as a mother. A reality in which she suffers disproportionately to men and, as such, is discriminated against on the basis of her sex. She has proven that she has incurred an actual and calculable price for child care and that this cost is disproportionately incurred by women.

The fact that Ms. Symes has to compare herself to businessmen is not, in my view, a return to the

il faut déterminer si l'appelante a établi qu'elle a été victime de discrimination par suite de l'incidence de l'art. 63 de la *Loi*. Selon lui, pour satisfaire à ce critère, M^{me} Symes doit prouver que «l'art. 63 limite d'une façon disproportionnée les déductions au titre des dépenses réelles engagées par les femmes» et que «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» (p. 765). Je ne suis pas d'accord. À mon avis, cette inférence est inéluctable; de toute façon, on a établi, en l'espèce, que M^{me} Symes avait en fait encouru les dépenses dont elle demande la déduction.

Cette inférence découle nécessairement de la reconnaissance que les responsabilités en matière de garde d'enfants constituent un obstacle important pour les femmes dans le secteur socio-économique, qu'il s'agit d'une question d'égalité et que l'interprétation des lois peut et doit composer avec l'égalité et avec l'évolution de notre société. Selon Edward J. McCaffery, dans «Taxation and the Family: A Fresh Look at Behavioral Gender Biases in the Code» (1993), 40 *UCLA L. Rev.* 983, aux pp. 987 et 988:

[TRADUCTION] ... les lois fiscales contribuent à la marginalisation des femmes sur le marché du travail et empêchent une formulation plus créative de modèles différents du travail et de la famille. D'importants aspects structurels des lois fiscales remontent à une époque dominée par les familles traditionnelles — c'est-à-dire les ménages dans lesquels les hommes travaillaient à l'extérieur du foyer et les femmes, au foyer. Ces aspects continuent d'exister aujourd'hui, limitant l'apparition de modèles plus modernes et plus souples de la famille. [Notes en bas de page omises.]

C'est la situation que vit M^{me} Symes en tant qu'avocate et mère, situation dans laquelle elle se trouve préjudiciée d'une façon disproportionnée par rapport aux hommes et victime de discrimination fondée sur le sexe. Elle a prouvé qu'elle avait engagé des frais réels et calculables pour la garde des enfants et que ces frais sont assumés d'une façon disproportionnée par les femmes.

À mon avis, le fait que M^{me} Symes doive se comparer aux hommes d'affaires n'est pas un

similarly situated test. As McIntyre J. indicates of equality, in *Andrews, supra*, at p. 164:

It 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.

We cannot ignore the reality that Ms. Symes is a businesswoman, but neither can this be taken as a return to a test, which has been described by Catharine A. MacKinnon in "Reflections on Sex Equality Under Law" (1991), 100 *Yale L.J.* 1281, at p. 1297, as follows:

Designed for the exceptional individual whose biography approximates the male one, this approach cannot touch the situation of most women, where the force of social inequality effectively precludes sex comparisons.

Ms. Symes is asking that she be treated equally, independently of her sex, under the *Act*. She has provided ample evidence that women suffer the social cost of child care and that the expense of child care which she incurs, and has paid, is not a purely personal expense but is incurred for the purpose of gaining or producing income from business. In my view, Ms. Symes suffers an actual and calculable loss as a result of not being able to deduct a legitimate business expense which she incurs. The goal and the requirement of equality, as set out by s. 15 of the *Charter*, makes it unacceptable that Ms. Symes be denied the right to deduct her business expenses merely because such expenses are not generally incurred by businessmen. Denial of these deductions would constitute discrimination under the *Act*.

Iacobucci J. suggests that the dilemma should not be framed as a business deduction but, rather, as an issue of the cost of child care that is placed on all women whether employed or self-employed.

retour au critère selon lequel les personnes qui se trouvent dans une situation analogue doivent être traitées de façon analogue. Comme le juge McIntyre l'indique relativement à l'égalité dans l'arrêt *Andrews*, précité, à la p. 164:

C'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.

Le fait que M^{me} Symes soit une femme d'affaires est évident, mais on ne doit pas pour autant affirmer qu'il s'agit d'un retour à un critère que Catharine A. MacKinnon, dans «Reflections on Sex Equality Under Law» (1991), 100 *Yale L.J.* 1281, à la p. 1297, décrit ainsi:

[TRADUCTION] Une telle analyse est conçue pour le particulier exceptionnel, habituellement de sexe masculin, et ne peut toucher la situation de la plupart des femmes, dans les cas où l'importance de l'inégalité sociale empêche effectivement toute comparaison entre les sexes.

Madame Symes demande d'être traitée, en vertu de la *Loi*, d'une façon égale, indépendamment de son sexe. Elle a fourni de nombreux éléments de preuve pour établir que les femmes subissent les coûts sociaux de la garde des enfants et que les frais de garde d'enfants qu'elle engage, et a payés, ne sont pas une dépense purement personnelle, mais qu'ils ont été encourus pour tirer un revenu de l'entreprise ou faire produire un revenu à l'entreprise. À mon avis, M^{me} Symes a subi une perte réelle et calculable liée au fait qu'elle n'a pas été en mesure de déduire une dépense d'entreprise légitime qu'elle avait encourue. Le but et l'exigence d'égalité, prévus à l'art. 15 de la *Charte*, font qu'il est inacceptable de refuser à M^{me} Symes le droit de déduire ses dépenses d'entreprise simplement parce que ce genre de dépense n'est généralement pas encouru par des hommes d'affaires. Le refus d'accorder ces déductions constituerait de la discrimination aux termes de la *Loi*.

Le juge Iacobucci soutient que le dilemme ne devrait pas être formulé comme une question de déduction de dépenses d'entreprise, mais plutôt comme une question touchant les frais de garde

In this regard, he quotes Professor Audrey Macklin, *supra*, at p. 512, who states:

If the goal of section 15 in this context is to redress the discriminatory impact of tax laws on members of disadvantaged groups, there can be no pretext for confining the inquiry to section 18(1) of the Act or the remedy to business women. Insofar as tax deductions are concerned, the real issue would be the inadequacy of the partial deduction under section 63 in facilitating self-employed *and* salaried women's access to the paid workforce. . . . Their identity as self-employed or salaried women is largely immaterial to the question of whether the existing system perpetuates their subordination.

I am not unaware of the issues discussed by Professor Macklin. I certainly agree that all women suffer severe social and financial costs associated with child-bearing and rearing and that these costs are incurred whether a woman is a self-employed small business owner, a lawyer, an employee or a fulltime homemaker and caregiver. In fact, it is my view that all women, as a consequence of gender, suffer disadvantages associated with caring for children.

Further, I am not unaware that income tax deductions are undoubtedly not the best way for government to provide assistance with regard to the high cost of child care and that the allowed deductions under s. 63 are not representative of the real cost of child care. Perhaps child care should not even be subsidized through the tax system but, rather, provided for in another manner. As is obvious, income tax deductions benefit only those who have a taxable income and, as such, are a form of upside down subsidy which allows a person with more income to spend more on child care and, consequently, to receive a greater portion of the government tax expenditure program in return and the deduction does not help families who cannot afford child care in the first place. Finally, this type of government subsidy provides no assistance

d'enfants imposés à toutes les femmes, employées ou travailleuses indépendantes. À cet égard, il cite le professeur Audrey Macklin, *loc. cit.*, à la p. 512:

^a [TRADUCTION] Si l'article 15 vise dans ce contexte à remédier à l'incidence discriminatoire des lois fiscales sur les membres des groupes défavorisés, il n'existe aucun prétexte pour limiter l'examen au paragraphe 18(1) de la Loi ou les réparations aux femmes d'affaires.
^b En ce qui concerne les déductions fiscales, la véritable question serait l'insuffisance de la déduction partielle prévue à l'article 63 quand il s'agit de faciliter l'accès des travailleuses indépendantes *et* salariées au marché du travail rémunéré. [...] Le fait qu'une femme soit qualifiée de travailleuse indépendante ou salariée n'a aucune importance lorsqu'il faut déterminer si le régime existant perpétue un état de subordination.

^d Je suis sensible aux questions soulevées par le professeur Macklin. Je suis tout à fait d'accord que toutes les femmes subissent d'importants coûts sociaux et financiers associés au soin des enfants et que les femmes engagent ces coûts, qu'elles soient propriétaires d'une petite entreprise indépendante, avocates, employées ou gardent le foyer à temps plein. En fait, j'estime que toutes les femmes subissent, en raison de leur sexe, des désavantages liés aux soins des enfants.

^f
^g Par ailleurs, je n'ignore pas que les déductions fiscales ne sont certainement pas la meilleure façon pour le gouvernement d'offrir une aide relativement aux frais élevés de garde d'enfants et que les déductions admises en vertu de l'art. 63 ne sont pas représentatives des coûts réels de garde d'enfants. Peut-être ne devrait-on pas subventionner la garde d'enfants par l'intermédiaire du régime fiscal, mais d'une autre façon. De toute évidence, les déductions fiscales bénéficient seulement aux personnes qui ont un revenu imposable et elles constituent de ce fait une sorte de subvention à l'inverse qui permet à une personne ayant plus de revenus de dépenser davantage au titre de la garde des enfants et, en conséquence, de recevoir en retour une plus grande part du programme de dépenses fiscales du gouvernement, la déduction n'aidant pas les familles qui ne peuvent tout simplement pas s'offrir des services de garde. Enfin, ce type de subvention gouvernementale ne permet aucune-

to the development of badly needed child care facilities.

Neither am I ignorant of the fact that the disparate treatment of employed persons and businesspersons under the *Act* is problematic and may require future examination. (See *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.), where the Ontario Court of Appeal held that the deductions enjoyed by self-employed persons as opposed to employed persons did not constitute a violation of s. 15.) As I stated earlier, the *Act* treats different groups of people differently and vertical equity between the employed and the self-employed has never been maintained. There has been no concern about this dichotomy, however, with regard to other business deductions allowed under ss. 9 and 18 of the *Act* and, in my view, the differential treatment of business taxpayers and other taxpayers is not raised in this case. If these many and complex issues were before the Court, a critical examination of the interplay of socio-economic class in the income tax system, the position of all women in society and the implications of child care would have to be examined. However, these are not the issues before the Court. Ms. Symes has not put in issue the enormously complex quandary of the disadvantage of women generally through the continuing social and economic cost of child care. She has raised the much narrower question, although not in any way insignificant, of the discrimination suffered by businesspersons — primarily women — under an interpretation of the *Act* that disallows child care expenses as a business expense incurred for the purpose of gaining or producing income from her business. That issue, specifically the distinction between business taxpayers, must be answered.

Ms. Symes' claim cannot be addressed simply by pointing to the greater issue of the position of women generally. To grant her a deduction to

ment la mise sur pied de services fort nécessaires de garderie.

En outre, je ne suis pas sans savoir que le traitement différent accordé aux employés et aux gens d'affaires en vertu de la *Loi* est problématique et pourrait bien devoir être examiné dans l'avenir. (Voir l'arrêt *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.), dans lequel la Cour d'appel de l'Ontario a statué que les déductions dont bénéficient les travailleurs indépendants par opposition aux employés ne violaient pas l'art. 15.) Comme je l'ai déjà mentionné, la *Loi* traite différemment des groupes différents de personnes et l'équité verticale entre les employés et les travailleurs indépendants n'a jamais été maintenue. Toutefois, on ne s'est jamais préoccupé de cette dichotomie dans le cas des autres déductions pour dépenses d'entreprise autorisées en vertu des art. 9 et 18 de la *Loi* et le traitement différent qui existe entre les contribuables en affaires et les autres n'est pas que je sache soulevé en l'espèce. Si notre Cour devait se prononcer sur ces nombreuses questions complexes, elle devrait procéder à un examen sérieux de l'effet des classes socio-économiques sur le régime fiscal, de la situation de toutes les femmes dans la société et des incidences de la garde d'enfants. Toutefois, ces questions ne sont pas devant la Cour. Madame Symes n'a pas soulevé le dilemme fort complexe du désavantage que subissent généralement les femmes en raison des coûts socio-économiques de la garde des enfants. Elle a, toutefois, soulevé la question beaucoup moins vaste mais non moins importante de la discrimination subie par les gens d'affaires, plus particulièrement les femmes, si l'on interprète la *Loi* de façon à refuser les frais de garde d'enfants à titre de dépense d'entreprise encourue pour tirer un revenu de l'entreprise ou faire produire un revenu à l'entreprise. Cette question, soit la distinction qui existe entre contribuables en affaires, doit recevoir une réponse.

La réclamation de M^{me} Symes ne peut pas être examinée simplement en orientant le débat vers la question plus générale de la situation de l'en-

which she is clearly entitled under the *Act* in no way diminishes the larger issue of child care as it applies to all parents, particularly women, a matter to be left for another day. I agree with the intervenor the Charter Committee on Poverty Issues that the appellant does not challenge s. 63 on the basis of either its inadequacy or its inclusiveness; Ms. Symes challenges the constitutionality of s. 63 only to the extent that it affects the court's interpretation and application of other provisions of the *Act* governing business deductions.

My colleague refers to family status as a possible alternative approach, as well as to the fact that single mothers may provide a clearer example of hardship suffered as a consequence of child care than does Ms. Symes. This may well be true, but this is no reason why the appellant's rights, under the *Act* or under s. 15 of the *Charter*, should not be protected. Discrimination cannot be justified by pointing to other discrimination. This is not the standard to which Mr. Andrews was held in *Andrews v. Law Society of British Columbia*, *supra*. In *Andrews*, the Court did not look at the respondent and justify the infringement of his rights under s. 15 on the basis that, in all other aspects of his life, as a white male lawyer of British descent, such discrimination on the basis of citizenship was acceptable, since he was likely better off than most other persons in the disadvantaged group of non-Canadian citizens. Neither can this be the standard to which Ms. Symes is to be held. This is not a case about the advantageous position in society some women garner as opposed to other women, but, rather, an examination of the advantaged position that businessmen hold in relation to businesswomen. If each claim under s. 15 of the *Charter* required that all the problems of discrimination with respect to a particular group be remedied as a result of one investigation, *Andrews* would probably not yet have been decided. The fact that Ms. Symes may be a member of a more privileged economic class does not by itself invalidate her claim under s. 15 of the *Charter*. She is

semble des femmes. Lui accorder une déduction à laquelle elle a clairement droit en vertu de la *Loi* ne minimise aucunement l'importance de la question générale de la garde d'enfants qui préoccupe l'ensemble des parents, plus particulièrement les femmes, mais cette question devra être examinée à un autre moment. Je suis d'accord avec l'intervenant, le Comité de la Charte et des questions de pauvreté, que l'appelante ne conteste pas l'art. 63 au motif que cette disposition est inadéquate ou inclusive; M^{me} Symes conteste la constitutionnalité de l'art. 63 seulement dans la mesure où il affecte l'interprétation et l'application par la cour des autres dispositions de la *Loi* relatives aux déductions pour dépenses d'entreprise.

Mon collègue se réfère à la situation familiale comme approche alternative ainsi qu'au fait que la situation des mères chefs de familles monoparentales, plutôt que celle de M^{me} Symes, pourrait bien constituer un exemple plus clair des difficultés liées à la garde des enfants. Cela peut bien être exact, mais ce n'est pas une raison de ne pas protéger les droits de l'appelante en vertu de la *Loi* ou de l'art. 15 de la *Charte*. On ne saurait justifier une discrimination en en dénonçant une autre. Ce n'est pas le critère auquel a dû satisfaire M. Andrews dans l'arrêt *Andrews c. Law Society of British Columbia*, précité. Dans cet arrêt, à partir de la situation de l'intimé, notre Cour n'a pas justifié la violation de ses droits garantis par l'art. 15 en soutenant que, dans tous les autres aspects de sa vie, comme avocat de race blanche de descendance britannique, la discrimination fondée sur la citoyenneté était acceptable puisqu'il se trouvait probablement dans une meilleure situation que la plupart des autres individus du groupe défavorisé de personnes privées de la citoyenneté canadienne. Madame Symes ne peut non plus être tenue de satisfaire à ce critère. Il n'est pas question ici de l'avantage dont jouissent certaines femmes dans la société par rapport à d'autres, mais plutôt de l'examen de l'avantage dont jouissent les hommes d'affaires par rapport aux femmes d'affaires. S'il fallait chaque fois qu'une demande est présentée en vertu de l'art. 15 de la *Charte* résoudre tous les problèmes de discrimination d'un groupe donné, l'arrêt *Andrews* n'aurait probablement pas encore

not to be held responsible for all possible discriminations in the income tax system, nor for the fact that other women may suffer disadvantages in the marketplace arising from child care. As the appellant argues, we cannot “hold every woman to the position of the most disadvantaged women, apparently in the name of sex equality”.

I believe that it is important to recall the context in which the determination of *Charter* issues must be considered, as was set out by my colleague in reference to Wilson J.'s statements in *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296, and as I wrote in *R. v. Seaboyer*, [1991] 2 S.C.R. 577, at p. 647:

It is my view that the constitutional questions must be examined in their broader political, social and historical context in order to attempt any kind of meaningful constitutional analysis.

In the context of the *Charter* investigation in the case at hand, we must keep foremost in our minds the unequal cost of child care that women have traditionally borne, the effect of such cost on the ability of women to participate in business or otherwise be gainfully employed and, finally, the impact of child care on women's financial ability and independence. In my view, such a “contextual” approach is an attempt to attack the problem of privilege and to understand the diversity of people's experiences. When issues are examined in context, it becomes clear that some so-called “objective truths” may only be the reality of a select group in society and may, in fact, be completely inadequate to deal with the reality of other groups. As the Honourable Bertha Wilson comments in “Women, the Family, and the Constitutional Protection of Privacy” (1992), 17 *Queen's L.J.* 5, at p. 13:

été rendu. Le fait que M^{me} Symes puisse appartenir à une classe économique plus favorisée ne rend pas invalide en soi la demande qu'elle a présentée en vertu de l'art. 15 de la *Charte*. Elle ne doit pas être tenue responsable de toutes les mesures discriminatoires susceptibles d'exister à l'intérieur du régime fiscal, ni du fait que d'autres femmes puissent être désavantagées sur le marché du travail par la nécessité d'assurer la garde des enfants. Comme le soutient l'appelante, nous ne pouvons [TRADUCTION] «garder toutes les femmes dans la situation des femmes les plus défavorisées, apparemment au nom de l'égalité des sexes».

Il importe, je crois, de rappeler le contexte dans lequel il faut examiner les questions fondées sur la *Charte*, comme l'a indiqué mon collègue en se référant aux affirmations de Madame le juge Wilson dans l'arrêt *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296, et, comme je l'ai mentionné dans l'arrêt *R. c. Seaboyer*, [1991] 2 R.C.S. 577, à la p. 647:

J'estime que les questions constitutionnelles doivent être examinées dans un plus large contexte politique, social et historique pour tenter d'en arriver à une analyse constitutionnelle qui ait quelque sens.

En l'espèce, dans le contexte de l'examen fondé sur la *Charte*, nous devons avant tout avoir à l'esprit que les femmes ont traditionnellement assumé une part inégale des coûts de garde d'enfants, que ces coûts ont eu une incidence sur la capacité des femmes de participer à une entreprise ou d'avoir un autre genre de travail rémunéré et, enfin, que la garde des enfants a eu une incidence sur la situation et l'indépendance financières des femmes. À mon avis, cette méthode «contextuelle» tente de s'attaquer au problème du privilège et de saisir la diversité des expériences humaines. Lorsque des questions sont examinées dans leur contexte, il devient évident que certaines présumées «vérités objectives» peuvent correspondre seulement à la situation d'un groupe donné dans la société et peuvent, en fait, être entièrement inadéquates relativement à la situation d'autres groupes. Comme l'affirme l'honorable Bertha Wilson dans «Women, the Family, and the Constitutional Protection of Privacy» (1992), 17 *Queen's L.J.* 5, à la p. 13:

Real lives, contemporary women's lives, should not only be taken seriously but should be regarded as primary in interpreting constitutional guarantees which impact directly or indirectly on women's equality. Experiences must not be "shoehorned" to fit within the constitutional guarantees; rather, the constitutional guarantees must be interpreted in a way that is responsive to women's reality.

The divergent effect of a different contextual approach can be significant to the outcome of a case such as the appeal at hand. As Professor Audrey Macklin, *supra*, describes, the contrasting contextual approaches to this case taken by the trial judge and the Court of Appeal played a pivotal role in the outcome (at pp. 508-9):

The simplest way to decipher the diverging views of Mr. Justice Cullen and Mr. Justice Décaré on the Charter issue is to imagine the judges peering at Beth Symes through different pairs of glasses. When the trial judge looked at her, he saw a business woman standing next to a business man. When the judges of the Court of Appeal looked at her, they saw a self-employed, professional woman standing next to a salaried woman. In the former scenario, Symes was disadvantaged by her sex contrary to section 15 and deserved to have her business expenses treated the same as a businessman's. In the latter, she was privileged by her class and made a mockery of section 15 of the Charter by attempting to use her status as a business woman to obtain greater benefits than those available to salaried women.

The gist of Mr. Justice Décaré's position is that it is absurd to grant Symes parity with businessmen if, in so doing, she is placed in a superior position to other women. To put it another way, it is preferable that all women be equally disadvantaged relative to men if the alternative is to improve the situation of the best-off women.

The proper interpretive approach to issues of equality must recognize that a real solution to discrimination cannot be arrived at without incorporating the perspective of the group suffering discrimination. In this case, s. 15 of the *Charter*

[TRADUCTION] La vraie vie, la vie des femmes contemporaines, doit non seulement être prise au sérieux, mais devrait être considérée comme primordiale dans l'interprétation des garanties constitutionnelles qui influent directement ou indirectement sur l'égalité des femmes. La situation ne doit pas être adaptée aux garanties constitutionnelles, mais celles-ci doivent plutôt être interprétées en fonction de la situation des femmes.

L'application d'une méthode contextuelle différente peut avoir un effet différent qui affecte de façon importante l'issue d'un dossier comme celui-ci. Comme le professeur Audrey Macklin, *loc. cit.*, le décrit, les méthodes contextuelles opposées adoptées par le juge de première instance et la Cour d'appel ont joué un rôle crucial sur l'issue du litige (aux pp. 508 et 509):

[TRADUCTION] La façon la plus simple de bien saisir les opinions divergentes exprimées par les juges Cullen et Décaré relativement aux questions fondées sur la Charte est d'imaginer que les juges ont examiné la situation de Beth Symes à travers des lunettes différentes. Le juge de première instance a vu une femme d'affaires se tenant à côté d'un homme d'affaires. Pour leur part, les juges de la Cour d'appel ont vu une femme professionnelle travaillant à son compte à côté d'une femme salariée. Dans le premier scénario, M^{me} Symes était victime de discrimination pour un motif fondé sur son sexe en contravention de l'art. 15 et méritait d'être traitée de la même façon qu'un homme d'affaires quant à ses dépenses d'entreprise. Dans le second scénario, M^{me} Symes était favorisée en raison de la catégorie à laquelle elle appartient et trivialisait l'article 15 de la Charte en tentant d'utiliser son statut de femme d'affaires pour obtenir plus d'avantages que ceux dont bénéficient les femmes salariées.

L'essentiel de la position du juge Décaré est qu'il est absurde de mettre M^{me} Symes sur un pied d'égalité avec les hommes d'affaires si, ce faisant, elle se trouve dans une position supérieure par rapport aux autres femmes. En d'autres termes, il est préférable que toutes les femmes soient également défavorisées par rapport aux hommes si l'alternative est d'améliorer la situation des femmes les mieux nanties.

La méthode d'interprétation appropriée pour les questions portant sur l'égalité est de reconnaître que l'on ne peut solutionner le problème de la discrimination sans tenir compte de la perspective du groupe victime de discrimination. En l'espèce,

demands that the experience of both women and men shape the definition of business expense. Whether child care is consistent with the values of equality and is representative of the reality faced by women is not doubtful in my mind.

More generally, I would like to make the following observations.

A. Women and Child Care

In the 1984 Report of the Commission on Equality in Employment, Rosalie Abella (now of the Ontario Court of Appeal) stated (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. [Emphasis added.]

The implementation of s. 15 of the *Charter* in 1985 has not led to an overnight reversal of this phenomenon. As Dr. Armstrong testified, research in Canada and abroad has consistently demonstrated that women remain primarily responsible for child care, and that this is so whether women work inside or outside the home. Dr. Armstrong, asked to give a synopsis of those studies, said that

they all produce very consistent results, I think, that while men do some child care work, that it is consistently across Canada, whether it is Vancouver, Halifax, Toronto, or Flin Flon, it's clear that the primary responsibility and the major work load is women's work load; that the kind of child care that men tend to provide tends to be the discretionary sort — that you take the children for a walk or read them a bedtime story or something similar rather than the necessary tasks that are associated with children, and this research is consistent whether we're talking about a household in which the woman is employed full time or whether she's full time at home working there.

l'art. 15 de la *Charte* exige que les dépenses d'entreprise soient définies par rapport à la situation tant des femmes que des hommes. Que les frais de garde d'enfants soient compatibles avec les valeurs d'égalité et représentatifs de la situation que vivent les femmes ne soulève aucun doute dans mon esprit.

De façon plus générale, j'aimerais faire les observations qui suivent.

A. Les femmes et la garde des enfants

Dans le Rapport de la Commission sur l'égalité en matière d'emploi de 1984, Rosalie Abella (maintenant juge de la Cour d'appel de l'Ontario) affirme (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. [Je souligne.]

La mise en œuvre de l'art. 15 de la *Charte* en 1985 n'a pas entraîné un revirement instantané de cette situation. Comme l'a dit le Dr Armstrong dans son témoignage, la recherche au Canada et à l'étranger a constamment démontré que ce sont les femmes qui demeurent principalement responsables de la garde des enfants, qu'elles travaillent au foyer ou à l'extérieur. Lorsqu'on lui a demandé de résumer ces études, elle a dit:

[TRADUCTION] À mon avis, elles ont toutes donné des résultats très uniformes; bien que les hommes s'occupent d'une certaine partie du soin des enfants, et ce dans tout le Canada, que ce soit à Vancouver, à Halifax, à Toronto ou à Flin Flon, il est clair que la principale responsabilité et la plus grande partie du travail reposent sur les femmes; les hommes ont tendance à fournir aux enfants les soins de type discrétionnaire: prendre une marche avec les enfants, lire une histoire avant de les mettre au lit ou toute autre chose similaire plutôt que les tâches nécessaires reliées aux enfants; les études donnent des résultats uniformes, que nous parlions d'un ménage où la femme est employée à temps plein ou de celui où elle travaille à temps plein au foyer.

In fact, Statistics Canada reports that working men are chiefly responsible for child care in only 6 per cent of families (Susan 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).

Further, the responsibility for child care has also a very real impact on women's patterns of employment. According to the Statistics Canada Family History Survey, ongoing child care had a major impact on the continuity of work for the majority of women but almost no impact on men. This is consistent with research done on women in managerial and professional work which identifies having children as a major disruption in career patterns and as a problem for women. (See also M. Gunderson, L. Muszynski and J. Keck, *Women and Labour Market Poverty* (1990), at p. 30.) Dr. Armstrong was not aware of any similar research on men which identifies raising children as having an impact on men's careers. As well, as I discussed above, the study recently completed by the Canadian Bar Association indicates that male lawyers did not consistently report that child care had any impact on their career (*Touchstones for Change*, *supra*), whereas female lawyers indicated that they suffered financial losses as a result of child care responsibilities. In fact, Dr. Armstrong observed that the cost alone can consume a large portion of a woman's income. Self-employed women do not differ significantly from women as a whole with respect to the effect of child care.

B. Self-employed Women

In 1991, the Canadian Advisory Council of the Status of Women studied the lives and business experiences of more than 200 women business owners across Canada. The results of the Advisory Council's study were published in a document

En fait, Statistique Canada signale que les hommes qui travaillent sont principalement responsables de la garde des enfants dans seulement 6 pour 100 des familles (Susan 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).

Par ailleurs, la responsabilité de la garde des enfants a également une très grande incidence sur les modèles d'emploi des femmes. Selon l'enquête de Statistique Canada sur les familles, la permanence des services de garde d'enfants avait une incidence importante sur la continuité de l'emploi de la majorité des femmes, mais pratiquement aucune sur celle des hommes. Cela est compatible avec les travaux de recherche effectués auprès des femmes qui occupent des postes de direction ou de nature professionnelle, selon lesquels le fait d'avoir des enfants constitue une interruption majeure du cheminement professionnel et un problème pour les femmes. (Voir aussi M. Gunderson, L. Muszynski et J. Keck, *Vivre ou survivre? Les femmes, le travail et la pauvreté* (1990), aux pp. 34 et 35.) Le Dr Armstrong n'était pas au courant de travaux similaires sur les hommes dans lesquels ceux-ci auraient dit que l'éducation des enfants influe sur leur carrière. Par ailleurs, comme je l'ai déjà mentionné, l'étude récemment complétée par l'Association du Barreau canadien indique que les avocats n'ont pas mentionné de façon régulière que la garde des enfants avait une incidence quelconque sur leur carrière (*Les assises de la réforme*, *op. cit.*), alors que les avocates ont indiqué subir des pertes financières découlant des responsabilités de garde d'enfants. En fait, le Dr Armstrong a fait remarquer que leur coût seul peut absorber une grande partie du revenu d'une femme. Les femmes d'affaires ne diffèrent pas sensiblement de l'ensemble des femmes en ce qui concerne l'effet de la garde des enfants.

i B. Les femmes d'affaires

En 1991, le Conseil consultatif canadien sur la situation de la femme a réalisé une étude sur la vie et l'expérience en affaires de plus de 200 femmes propriétaires d'entreprises au Canada. Les résultats de l'étude ont été publiés dans un document inti-

entitled *The Glass Box: Women Business Owners in Canada*. The authors of *The Glass Box* found that women's businesses are clustered in the retail and service sectors, notorious for their long hours, high personal demands, and low financial returns. As in the work force generally, where women are clustered in jobs such as office work and nursing, the effect of ghettoizing is to lower the financial return to the business owner.

The authors of the report describe the typical female surveyed in the following way (at p. 10):

The typical respondent could be described as a white woman, married, with two children, and owning 100% of a retail business. She is a high school graduate who worked in a related field before starting her business but had no experience as a manager.

Her current venture is her only one, which she founded six to ten years ago with less than \$25,000 in start-up capital, financed by her own savings. She continues to finance the operation herself, taking less than \$30,000 annually in salary, even though she works 50 to 70 hours a week. The business employs an average of three people. The strongest impression remaining after talking with hundreds of entrepreneurs is the modest nature of the business. For the most part, these businesses are not innovative, substantial ventures.

The annual incomes reported by the women in the *Glass Box* survey serve to debunk much of the myth of the wealthy businesswoman. One-third of the sample reported receiving no salary. Twenty percent made between \$30,000 and \$50,000, and only 15 percent made over \$50,000. Male business owners reported annual earnings some 66 percent higher than earnings reported by women business owners.

Discrimination was reported by slightly more than half the entrepreneurs in the *Glass Box* study. Creditors, in particular, seem to be using irrelevant criteria such as marital status and age (linked to childbearing potential) to assess loan applications.

tulé *Une cage de verre: les entrepreneures au Canada*. Les auteurs ont constaté que les entreprises des femmes se retrouvent principalement dans les secteurs du détail et des services, reconnus pour leurs longues heures, leurs fortes exigences personnelles et leurs faibles rendements financiers. Comme au sein de la population active généralement, où les femmes sont regroupées dans des emplois de secrétariat et de soins infirmiers, cette «compartmentation» a pour effet de réduire le rendement financier du propriétaire de l'entreprise.

Les auteurs du rapport décrivent le profil type des participantes (à la p. 11):

On pourrait décrire la participante type comme une femme blanche, mariée, mère de deux enfants et possédant la totalité d'une entreprise de vente au détail. Diplômée d'études secondaires, elle a travaillé dans un domaine connexe avant de lancer son entreprise, mais sans aucune expérience de gestion.

Son entreprise actuelle est la seule qu'elle ait fondée, il y a entre six et dix ans, avec moins de 25 000 \$ comme mise de fonds initiale, puisés à même ses économies personnelles. Elle continue d'ailleurs de financer elle-même l'entreprise en se versant moins de 30 000 \$ par année en salaire, même si elle travaille de 50 à 70 heures par semaine. L'entreprise emploie, en moyenne, trois personnes. L'impression qui se dégage de nos entretiens avec des centaines de propriétaires est celle de la mesure: leurs entreprises ne sont pour la plupart ni avant-gardistes, ni importantes.

Les revenus annuels déclarés par les femmes dans le cadre de cette étude permettent de discréditer une grande partie du mythe de la femme d'affaires riche. Un tiers des femmes qui faisaient partie de l'échantillon ont déclaré ne recevoir aucun salaire. Vingt pour cent gagnaient entre 30 000 \$ et 50 000 \$ et seulement 15 pour 100 gagnaient plus de 50 000 \$. Les hommes propriétaires d'entreprise ont déclaré des revenus de quelque 66 pour 100 plus élevés que ceux rapportés par les femmes propriétaires d'entreprise.

Dans l'étude en question, le facteur de discrimination a été signalé par un peu plus de la moitié des femmes d'affaires. Plus particulièrement, les créanciers semblent se servir de critères non pertinents, comme l'état matrimonial et l'âge (risque de

The authors reported that being married and having children contributes to the perception of stability in male applicants, but these same factors are taken to suggest unreliability in women applicants. More subtle forms of differential treatment occur when women discover they are invisible to customers, suppliers, and creditors, many of whom assume that any man present in the business is the boss. On page 65 of their report, the authors of *The Glass Box* stated:

As we interviewed women entrepreneurs in industrial malls and crowded retail centres, the image of a woman alone in a glass box emerged. Isolated by her unusual occupation as an entrepreneur, by her sole ownership of the business, by her immigrant status, by her limited networks of colleagues and business friends, and particularly by the long hours required by business and household demands, the woman entrepreneur is surrounded by opportunities to which she cannot gain access. Thus, in addition to the difficulties facing all entrepreneurs in starting and making a success of a new business venture, a woman entrepreneur faces conditions that appear to be attributable almost completely to the fact that she is a woman in a non-traditional occupation. These factors co-exist with the challenges, personal satisfaction, and independence experienced by women entrepreneurs. This is the situation we have described as the glass box of female entrepreneurship. Surrounded by opportunities but hemmed in by circumstances, the woman entrepreneur sees her ability to realize business and personal success limited by a number of obstacles.

Nearly half of the respondents in the *Glass Box* study were married with children at home. Unlike men entrepreneurs, most women assumed complete responsibility for home and children. Only 10 percent hired household help, a reflection of either a lack of financial resources or reluctance to delegate any part of an important role. The authors of the *Glass Box* report found that child care responsibilities formed one of the major obstacles preventing businesswomen from realizing their full potential as entrepreneurs. It is with regard to this context: the reality of women's lives and the

grossesse), lorsqu'ils procèdent à l'examen des demandes de prêts. Les auteurs ont signalé que le fait d'être marié et d'avoir des enfants était considéré comme un signe de stabilité chez les hommes, mais que les mêmes facteurs suggéraient que les femmes ne sont pas fiables. Il existe d'autres formes plus subtiles de traitement différent; par exemple, les femmes découvrent qu'elles n'existent pas pour les clients, les fournisseurs et les créanciers; pour bon nombre d'entre eux, s'il y a un homme dans l'entreprise, c'est lui le patron. Aux pages 72 et 73 de leur rapport, les auteurs de *Une Cage de verre* affirment:

Au cours de nos entrevues auprès des femmes propriétaires d'entreprises dans les parcs industriels et les centres commerciaux achalandés, l'image de la femme isolée dans une cage de verre s'est fait jour. Isolée par son activité inhabituelle d'entrepreneure, par le fait qu'elle est propriétaire unique de son affaire, par son statut d'immigrante, par ses réseaux restreints de collègues et de relations professionnelles, et surtout par les longues heures que lui réclament son entreprise et son foyer, la femme propriétaire d'entreprise ne peut saisir les nombreuses occasions qui s'offrent à elle. Ainsi, outre les difficultés qui se présentent à toute personne qui souhaite lancer et réussir une nouvelle affaire, au delà des défis à relever, de la satisfaction personnelle et du sentiment d'indépendance, l'entrepreneure doit surmonter des obstacles qui semblent tenir au fait qu'elle est une femme exerçant une activité non traditionnelle. Voilà pourquoi nous parlons de la cage de verre de l'entrepreneuriat féminin. Isolée des nombreuses occasions à saisir, la femme propriétaire d'entreprise doit franchir un certain nombre d'obstacles qui se dressent sur la voie de son succès professionnel et personnel.

Presque la moitié des femmes qui ont participé à l'étude étaient mariées et avaient des enfants au foyer. Contrairement aux hommes entrepreneurs, la plupart assumaient l'entière responsabilité du foyer et des enfants. Seulement 10 pour 100 avaient engagé de l'aide domestique, signe d'un manque de ressources financières ou d'une hésitation à déléguer quelque partie d'un rôle important. Les auteurs de *Une Cage de verre* indiquent que les responsabilités liées aux soins des enfants constituent l'un des principaux obstacles qui empêchent la femme d'affaires de réaliser son plein potentiel d'entrepreneur. C'est dans ce contexte — la situation des femmes et les sérieuses répercussions qu'a

severe implications of child care, that the present *Charter* analysis must be approached.

VII. Conclusion

My incursion into s. 15 of the *Charter* was mandated only by my colleague's comments in that connection. In my view, Ms. Symes must succeed primarily on statutory interpretation of the *Act* and, in particular, ss. 9 and 18 of the *Act*. Moreover, if s. 63 is to inform these sections, they do clearly co-exist. Child care may be deductible as a business expense in those cases where the requirements for deductibility of business expenses are met. With regard to s. 15 of the *Charter*, it is my opinion that the values of equality it implies shape the determination of the issues in the interpretation of s. 63 of the *Act*. An interpretation that runs contrary to these values must be rejected.

In the result, I would allow the appeal, reverse the judgment of the Court of Appeal and restore the judgment of the trial judge, the whole with costs throughout.

The following are the reasons delivered by

MCLACHLIN J. (dissenting) — I agree with Justice L'Heureux-Dubé's interpretation of ss. 9, 18 and 63 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, and s. 15 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*, and with her conclusion that the appellant's child care expenses are deductible as business expenses under s. 9 of the *Income Tax Act*.

Appeal dismissed, L'HEUREUX-DUBÉ and MCLACHLIN JJ. dissenting.

Solicitors for the appellant: Tory Tory DesLauriers & Binnington, Toronto.

Solicitor for the respondent: John R. Power, Ottawa.

pour elles la garde des enfants — que, dans le présent pourvoi, l'analyse fondée sur la *Charte* doit être examinée.

^a VII. Conclusion

Mon incursion dans l'art. 15 de la *Charte* a été suscitée uniquement en raison des commentaires de mon collègue à ce sujet. À mon avis, M^{me} Symes doit avoir gain de cause principalement en se fondant sur l'interprétation de la *Loi*, plus particulièrement ses art. 9 et 18. De plus, si l'art. 63 doit guider l'interprétation de ces articles, ils coexistent clairement. Les frais de garde d'enfants peuvent être déductibles à titre de dépense d'entreprise dans les cas où les exigences en matière de déductibilité à cet égard sont respectées. En ce qui concerne l'art. 15 de la *Charte*, je suis d'avis que les valeurs d'égalité qu'il véhicule doivent inspirer la résolution des questions d'interprétation de l'art. 63 de la *Loi*. Une interprétation qui va à l'encontre de ces valeurs doit être rejetée.

^e En définitive, je suis d'avis d'accueillir le pourvoi, d'infirmer l'arrêt de la Cour d'appel et de rétablir la décision du juge de première instance, avec dépens dans toutes les cours.

^f Version française des motifs rendus par

LE JUGE MCLACHLIN (dissidente) — Je souscris à l'interprétation que donne le juge L'Heureux-Dubé des art. 9, 18 et 63 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, et de l'art. 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés*, ainsi qu'à sa conclusion que les frais de garde d'enfants de l'appelante sont déductibles comme dépense d'entreprise en vertu de l'art. 9 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

ⁱ *Pourvoi rejeté, les juges L'HEUREUX-DUBÉ et MCLACHLIN sont dissidentes.*

Procureurs de l'appelante: Tory Tory DesLauriers & Binnington, Toronto.

^j *Procureur de l'intimée: John R. Power, Ottawa.*

Solicitor for the intervener the Attorney General of Quebec: Monique Rousseau, Ste-Foy.

Procureur de l'intervenant le procureur général du Québec: Monique Rousseau, Ste-Foy.

Solicitors for the intervener the Charter Committee on Poverty Issues: Scott & Ayles, Toronto.

Procureurs de l'intervenant le Comité de la Charte et des questions de pauvreté: Scott & Ayles, Toronto.

Solicitor for the intervener the Canadian Bar Association: The Canadian Bar Association, Ottawa.

Procureur de l'intervenante l'Association du Barreau canadien: L'Association du Barreau canadien, Ottawa.