

A-290-89

A-290-89

**Her Majesty the Queen (Appellant)**

v.

**Elizabeth C. Symes (Respondent)**

INDEXED AS: SYMES v. CANADA (C.A.)

Court of Appeal, Pratte, MacGuigan and Décary JJ.A.—Toronto, May 7 and 8; Ottawa, June 19, 1991.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from trial judgment vacating reassessment disallowing self-employed mother's deduction of nanny's salary as business expense under Income Tax Act, s. 18(1)(a), while allowing deduction as child care expense under s. 63 — Child care expenses parental expense (s. 63), not business expense (s. 18(1)(a)) — S. 63 code covering self-employed and salaried parents — Accepting respondent's argument would favour self-employed professional over salaried taxpayers.*

*Construction of statutes — Income Tax Act, s. 18(1)(a) — Trial Judge vacating reassessment disallowing self-employed mother's deduction of nanny's salary as business expense under s. 18(1)(a), allowing relatively modest deduction as child care expense under s. 63 — Meaning of "for the purpose of" in s. 18(1)(a) — Judicial interpretation sensitive to changing circumstances (women's entry into economy) — Context in which business expense developed considered, but Parliament having amended Act to provide for respondent's situation by adopting s. 63 — Legislation not to be minutely examined, given extreme interpretation to implicate Charter — Court not to substitute own view for Parliament's political, social and economic choice.*

*Constitutional law — Charter of Rights — Equality rights — Appeal from trial judgment vacating reassessment disallowing self-employed mother's deduction of nanny's salary as business expense under Income Tax Act, s. 18(1)(a) — Arguing economic and social inequality as cost of child care barrier to women's entry into workplace — Charter not to be implicated by extreme statutory construction — Charter not imposing obligation on legislatures to redress social or economic inequalities — Trial judgment creating discrimination between self-employed professional and salaried taxpayers — S. 63, favouring all women, not infringing right to equality.*

**Sa Majesté la Reine (appelante)**

c.

a

**Elizabeth C. Symes (intimée)**

RÉPERTORIÉ: SYMES c. CANADA (C.A.)

Cour d'appel, juges Pratte, MacGuigan et Décary, J.C.A.—Toronto, 7 et 8 mai; Ottawa, 19 juin 1991.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel d'une décision de première instance annulant une nouvelle cotisation par laquelle on a refusé la déduction réclamée, à titre de dépense d'entreprise au sens de l'art. 18(1)a) de la Loi de l'impôt sur le revenu, par une mère travaillant à son propre compte, relativement au salaire versé à la bonne d'enfants, et par laquelle on a admis la déduction prévue à l'art. 63 relativement aux frais de garde d'enfants — Les frais de garde d'enfants sont des dépenses de parents (art. 63) et non des dépenses d'entreprise (art. 18(1)a)) — L'art. 63 est un code qui vise les parents travaillant à leur propre compte et les parents salariés — Retenir les prétentions de l'intimée favoriserait davantage les contribuables professionnels travaillant à leur propre compte que les contribuables salariés.*

*Interprétation des lois — Loi de l'impôt sur le revenu, art. 18(1)a) — Le juge de première instance a annulé une nouvelle cotisation refusant la déduction réclamée, à titre de dépense d'entreprise au sens de l'art. 18(1)a), par une mère qui travaille à son propre compte, relativement au salaire versé à la bonne d'enfants et admettant une déduction plutôt modeste prévue à l'art. 63 relativement aux frais de garde d'enfants — Sens de l'expression «en vue de» prévue à l'art. 18(1)a) — Interprétation judiciaire perméable aux changements de circonstances (venue des femmes dans le monde de l'économie) — Le contexte dans lequel se sont développées les dépenses d'entreprise a été étudié, mais le Parlement, en adoptant l'art. 63, a modifié la Loi afin de prévoir la situation de l'intimée — Un texte législatif ne doit pas être scruté à la loupe pour vérifier si, par une interprétation extrême, la Charte serait mise en jeu — La Cour ne peut substituer sa propre opinion au choix politique, social et économique fait par le Parlement.*

*Droit constitutionnel — Charte des droits — Droits à l'égalité — Appel d'une décision de première instance annulant une nouvelle cotisation par laquelle on a refusé la déduction réclamée, à titre de dépense d'entreprise au sens de l'art. 18(1)a) de la Loi de l'impôt sur le revenu, par une mère travaillant à son propre compte, relativement au salaire versé à la bonne d'enfants — Allégation d'inégalité économique et sociale parce que les frais de garde d'enfants constituent un obstacle à la venue des femmes sur le marché du travail — La Charte ne doit pas être mise en jeu par une interprétation législative extrême — La Charte n'impose pas aux législatures l'obligation de corriger les inégalités sociales ou économiques — Le jugement de première instance crée une discrimination entre les contribuables professionnels travaillant à leur propre compte et les contribuables salariés — L'art. 63 favorise toutes les femmes et ne viole pas le droit à l'égalité.*

This was an appeal from the trial judgment vacating notices of reassessment disallowing deductions of a nanny's salary as a business expense under *Income Tax Act*, paragraph 18(1)(a), but substituting the relatively modest deductions for "child care expenses" permitted by section 63. Taxpayer was a married woman, self-employed in the practice of labour law. *Income Tax Act*, paragraph 18(1)(a) allows deductions for expenses made for the purpose of gaining or producing income; paragraph 18(1)(h) precludes deduction of personal or living expenses; and section 63 allows a specified deduction per child for child care expenses. The respondent argued that child care expenses were incurred "for the purpose of gaining income . . . from the business" and were not personal or living expenses. While the respondent invited the Court to interpret "for the purpose of" in paragraph 18(1)(a) so as to take into account contemporary reality in the business world, specifically the problems of child care faced by women in business, the appellant suggested a new concept: expenses incurred within the "revenue-producing circle" are deductible, but those incurred simply to approach the circle are not. The appellant relied on *Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)* in support of the argument that "for the purpose of" in paragraph 18(1)(a) means "in the process of earning" and that deductible expenses should be incurred "in the ordinary course of business". The appellant also argued that section 63 was enacted to deal with the question of child care expenses and precluded their deduction under paragraph 18(1)(a). Finally, respondent argued that if a statute fails to redress a social or economic inequality, the courts should interpret it so as to redress the inequality since to interpret it otherwise would be contrary to the Charter in its application, if not in its actual wording. The Trial Judge held that paragraph 18(1)(a) should be interpreted in view of the social and economic realities of the times and that he was not bound by cases decided in the 1950's and 1960's based on the reasoning of an 1891 decision. He added that to ignore that women bear the major responsibility for child rearing and that the costs of child care are a major barrier to women's participation in the economy would violate Charter, section 15.

*Held*, the appeal should be allowed.

Child care expenses are not a business expense within paragraph 18(1)(a), but a parental expense within section 63. While *Mattabi Mines* lent support to the appellant's argument, it did not preclude the respondent's contentions. Judicial interpretation had to be flexible and sensitive so that it could adapt to changing circumstances. The concept of business expense had developed exclusively in relation to the commercial needs of business, without regard to the particular needs of those in charge. It was difficult to see how a change in the needs of these persons could justify modifying an interpretation which had nothing to do with their needs. In any event, section 63 had been enacted to provide for the specific situation in which taxpayer found herself. Section 63 is a complete and independ-

Il s'agit d'un appel de la décision rendue en première instance annulant des avis de nouvelle cotisation par lesquels on a refusé la déduction réclamée à titre de dépense d'entreprise au sens de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* relativement au salaire versé à une bonne d'enfants, et où on a substitué à ces déductions celles relativement modestes autorisées par l'article 63 eu égard aux «frais de garde d'enfants». La contribuable est mariée, travaille pour son propre compte comme avocate en droit du travail. L'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* permet la déduction des dépenses faites en vue de tirer un revenu; l'alinéa 18(1)h) interdit la déduction des frais personnels ou de subsistance; et l'article 63 permet une déduction précise par enfant pour les frais de garde d'enfants. L'intimée a prétendu que les frais de garde d'enfants étaient encourus «en vue de tirer un revenu . . . d'une entreprise» et n'étaient pas des frais personnels ou de subsistance. Pendant que l'intimée invitait la Cour à donner une interprétation de l'expression «en vue de» que l'on retrouve à l'alinéa 18(1)a) qui tient compte des réalités contemporaines du milieu des affaires et particulièrement des problèmes précis auxquels font face les femmes d'affaires en matière de garde d'enfant, l'appelante suggérait un nouveau concept: les dépenses faites à l'intérieur du «cercle de la production du revenu» seraient déductibles, mais celles engagées simplement pour se rapprocher du cercle ne le seraient pas. L'appelante se fondait sur l'arrêt *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du revenu)* pour appuyer la thèse selon laquelle l'expression «en vue de» que l'on retrouve à l'alinéa 18(1)a) doit être interprétée comme signifiant «pendant le processus de gain», et les dépenses déductibles doivent être engagées «dans le cours ordinaire des affaires». L'appelante a également soumis que l'article 63 avait été adopté afin de traiter de la question des frais de garde d'enfants et empêchait leur déduction en vertu de l'alinéa 18(1)a). Enfin, l'intimée a prétendu que si une inégalité sociale ou économique n'est pas corrigée par une loi, les tribunaux devraient interpréter cette loi de manière à corriger l'inégalité puisqu'une interprétation différente de la loi serait, dans son application sinon dans son texte, contraire à la Charte. Le juge de première instance s'est dit d'avis d'interpréter l'alinéa 18(1)a) en tenant compte des réalités sociales et économiques de l'époque et qu'il n'était pas lié par des décisions rendues dans les années 1950 et 1960 sur la base du raisonnement adopté dans une décision rendue en 1891. Il a ajouté que ne pas tenir compte du fait que les femmes sont principalement responsables du soin des enfants et que les frais de garde d'enfants constituent un obstacle principal à la participation des femmes dans l'économie violerait l'article 15 de la Charte.

*Arrêt*: l'appel devrait être accueilli.

Les frais de garde d'enfants ne sont pas des dépenses d'entreprise au sens de l'alinéa 18(1)a), mais des dépenses de parent en vertu de l'article 63. Bien que l'arrêt *Mattabi Mines* accrédite la thèse de l'appelante, il ne constitue pas une fin de non-recevoir à l'égard des prétentions de l'intimée. L'interprétation jurisprudentielle doit être assez souple et perméable pour s'adapter aux changements de circonstances. Le concept de dépense d'entreprise s'est développé exclusivement en fonction des besoins d'affaires de l'entreprise, en faisant abstraction des besoins particuliers des personnes qui dirigent cette entreprise. Il est difficile de voir en quoi un changement dans les besoins de ces personnes justifierait qu'on modifiât une interprétation qui n'a rien à voir avec ces besoins. Quoi qu'il en soit, l'article

ent code, covering both self-employed and salaried mothers. It was a "liberalization" of the law which permitted a deduction by all parents, regardless of the nature of their work, income or sex.

Legislation was not to be minutely examined to determine whether, by an extreme interpretation, it might be possible to implicate the Charter. The rights which section 15 guarantees are not based on any concept of strict, numerical equality amongst all human beings. If they were, virtually all legislation, whose function is to define, distinguish and make categories, would be *prima facie* in breach of section 15 and require justification under section 1. The broader the reach given to section 15, the more likely it will be deprived of any real content.

The Charter imposes on legislatures no obligation to redress all social or economic inequalities. The respondent's proposition would mean that, through the right to equality recognized by section 15, the Charter guarantees individuals every right, whether or not included in those expressly defined in the Charter. For example, though the right to work and the right to be in a position to work are not guaranteed by the Charter, an individual could invoke section 15 to require legislatures to adopt measures enabling him to work and be in a position to work. That is not the effect of section 15. To give effect to taxpayer's argument would accord privileged treatment to mothers in her position and create discrimination between professional and salaried taxpayers. By adopting section 63, Parliament made a political, social and economic choice. A provision which favours all women cannot directly or indirectly infringe the right of women to equality. Even if there were discrimination, in light of the ample evidence of justification, the Court should not substitute its choice for that of Parliament.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], s. 15.

*Child Welfare Act*, R.S.O. 1980, c. 66, s. 19(1)(b)(ii),(iii).

*Criminal Code*, R.S.C., 1985, c. C-46, ss. 215, 218.

*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 9, 18(1)(a),(h), 63 (as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 21; 1984, c. 1, s. 25; c. 45, s. 22; 1988, c. 55, s. 39).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143; (1989), 56 D.L.R. (4th) 1; [1989] 2 W.W.R. 289; 34 B.C.L.R. (2d) 273; 36 C.R.R. 193; 91 N.R. 255;

63 a été adopté afin de répondre à la situation précise dans laquelle la contribuable s'est trouvée. L'article 63 est un code en soi, complet et autonome, qui vise à la fois les mères travaillant à leur propre compte et les mères salariées. Une «libéralisation» de la loi a permis une déduction qui s'applique à tous les parents, quelle que soit la nature de leur travail, quel que soit leur revenu ou leur sexe.

Un texte législatif ne doit pas être scruté à la loupe pour vérifier si, par une interprétation extrême, il ne serait pas possible d'amener la Charte en jeu. Les droits que l'article 15 garantit ne sont pas fondés sur le concept d'égalité numérique stricte entre tous les être humains. Si c'était le cas, presque tous les textes législatifs, dont la fonction est de définir, de distinguer et d'établir des catégories, à première vue porteraient atteinte à l'article 15 et devraient être justifiés aux termes de l'article premier. Plus grande sera la portée de l'article 15, plus il sera susceptible d'être privé de tout contenu réel.

La Charte n'impose pas aux législatures l'obligation de corriger toutes les inégalités sociales ou économiques. La proposition de l'intimée signifierait 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 dans la Charte. Par exemple, même si le droit au travail et le droit d'être en mesure de travailler ne sont pas reconnus par la Charte, un individu 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. Accepter la prétention de la contribuable accorderait un traitement privilégié aux mères dans sa situation et créerait une discrimination entre les contribuables professionnels et les contribuables salariés. Le Parlement, en adoptant l'article 63, a fait un choix politique, social et économique. Une disposition qui favorise toutes les femmes ne peut porter directement ou indirectement atteinte au droit des femmes à l'égalité. Et s'il y avait discrimination, compte tenu de la preuve abondante de justification qui nous a été soumise, il n'appartient pas à cette Cour de substituer son choix à celui qu'a fait le Parlement.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, chap. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 15.

*Code criminel*, L.R.C. (1985), chap. C-46, art. 215, 218.

*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 9, 18(1)a) (mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 126), h), 63 (mod. par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 21; 1984, chap. 1, art. 25; chap. 45, art. 22; 1988, chap. 55, art. 39).

*Loi sur le bien-être de l'enfance*, L.R.O. 1980, chap. 66, art. 19(1)b)(ii),(iii).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143; (1989), 56 D.L.R. (4th) 1; [1989] 2 W.W.R. 289; 34 B.C.L.R. (2d) 273; 36 C.C.R. 193; 91

*Smith, Kline & French Laboratories Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1987] 2 F.C. 359; (1986), 34 D.L.R. (4th) 584; 11 C.I.P.R. 181; 12 C.P.R. (3d) 385; 27 C.R.R. 286; 78 N.R. 30 (C.A.); *Ontario Public Service Employees Union et al. v. National Citizens Coalition Inc. et al.* (1987), 60 O.R. (2d) 26; 39 D.L.R. (4th) 449; [1987] 2 C.T.C. 59; 87 DTC 5270 (H.C.); affd (1990), 74 O.R. (2d) 260; 90 DTC 6326; 38 O.A.C. 70 (C.A.); *PSAC v. Canada*, [1987] 1 S.C.R. 424; (1987), 38 D.L.R. (4th) 249; 87 CLLC 14,022; 32 C.R.R. 114; [1987] D.L.Q. 230; 75 N.R. 161.

## REVERSED:

*Symes v. Canada*, [1989] 3 F.C. 59; [1989] 1 C.T.C. 476; (1989), 89 DTC 5243; 25 F.T.R. 306 (T.D.).

## DISTINGUISHED:

*Schachter v. Canada*, [1990] 2 F.C. 129; (1990), 66 D.L.R. (4th) 635; 29 C.C.E.L. 113; 90 CLLC 14,005; 34 F.T.R. 80; 108 N.R. 123 (C.A.).

## CONSIDERED:

*Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*, [1988] 2 S.C.R. 175; (1988), 53 D.L.R. (4th) 656; [1988] 2 C.T.C. 294; 87 N.R. 300; 29 O.A.C. 268; *Slaight Communications Inc. v. Davidson*, [1989] 1 S.C.R. 1038; (1989), 59 D.L.R. (4th) 416; 26 C.C.E.L. 85; 84 CLLC 14,031; 93 N.R. 183; *Hills v. Canada (Attorney General)*, [1988] 1 S.C.R. 513; (1988), 48 D.L.R. (4th) 193; 88 CLLC 14,011; 84 N.R. 86.

## REFERRED TO:

*Bailey et al. v. M.N.R.* (1980), 1 C.H.R.R. 193 (C.H.R.T.); *Foothills Pipe Lines (Yukon) Ltd. v. The Queen* (1990), 90 DTC 6607 (F.C.A.); *Royal Trust Co., The v. Minister of National Revenue*, [1956-60] Ex.C.R. 70; (1957), 9 D.L.R. (2d) 28; [1957] C.T.C. 32; 52 DTC 1055; *The Queen v. Kurisko (S.R.)*, [1988] 2 C.T.C. 254; (1988), 88 DTC 6434; 19 F.T.R. 182 (F.C.T.D.); affd [1990] 2 C.T.C. 136; (1990), 90 DTC 6376; 36 F.T.R. 160 (note); 111 N.R. 146 (F.C.A.); leave to appeal to S.C.C. denied; *Tiberio v. M.N.R.*, [1990] 2 C.T.C. 2545; (1990), 91 DTC 17 (T.C.C.); *R. v. Big M Drug Mart Ltd. et al.*, [1985] 1 S.C.R. 295; (1985), 60 A.R. 161; 18 D.L.R. (4th) 321; [1985] 3 W.W.R. 481; 37 Alta. L.R. (2d) 97; 18 C.C.C. (3d) 385; 85 CLLC 14,023; 13 C.R.R. 64; 58 N.R. 81; *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296; (1989), 48 C.C.C. (3d) 8; 69 C.R. (3d) 97; 96 N.R. 115; *R. v. Beare*, [1988] 2 S.C.R. 387; (1988), 55 D.L.R. (4th) 481; [1989] 1 W.W.R. 97; 71 Sask. R. 1; 45 C.C.C. (3d) 57; 66 C.R. (3d) 97; 36 C.R.R. 90, 88 N.R. 205; *R. v. Whyte*, [1988] 2 S.C.R. 3; [1988] 5 W.W.R. 26; (1988), 29 B.C.L.R. (2d) 273; 42 C.C.C. (3d) 97; 64 C.R. (3d) 123; 6 M.V.R. (2d) 138; 86 N.R. 328; *R. v. Schwartz*, [1988] 2 S.C.R. 443; (1988), 55 D.L.R. (4th) 1; [1989] 1 W.W.R. 289; 56 Man. R. (2d) 92; 45 C.C.C. (3d) 97; 66 C.R. (3d) 251; 88 N.R. 90; *United States of America v. Cotroni*, [1989] 1 S.C.R. 1469; (1989), 23 Q.A.C. 182; 96 N.R. 321; 48 C.C.C. (3d) 193; *Irwin Toy*

N.R. 255; *Smith, Kline & French Laboratories Ltd. c. Canada (Procureur général)*, [1987] 2 C.F. 359; (1986), 34 D.L.R. (4th) 584; 11 C.I.P.R. 181; 12 C.P.R. (3d) 385; 27 C.R.R. 286; 78 N.R. 30 (C.A.); *Ontario Public Service Employees Union et al. v. National Citizens Coalition Inc. et al.* (1987), 60 O.R. (2d) 26; 39 D.L.R. (4th) 449; [1987] 2 C.T.C. 59; 87 DTC 5270 (H.C.); conf. par (1990), 74 O.R. (2d) 260; 90 DTC 6326; 38 O.A.C. 70 (C.A.); *AFPC c. Canada*, [1987] 1 R.C.S. 424; (1987), 38 D.L.R. (4th) 249; 87 CLLC 14,022; 32 C.R.R. 114; [1987] D.L.Q. 230; 75 N.R. 161.

## DÉCISION INFIRMÉE:

*Symes c. Canada*, [1989] 3 C.F. 59; [1989] 1 C.T.C. 476; (1989), 89 DTC 5243; 25 F.T.R. 306 (1<sup>re</sup> inst.).

## DISTINCTION FAITE AVEC:

*Schachter c. Canada*, [1990] 2 C.F. 129; (1990), 66 D.L.R. (4th) 635; 29 C.C.E.L. 113; 90 CLLC 14,005; 34 F.T.R. 80; 108 N.R. 123 (C.A.).

## DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du revenu)*, [1988] 2 R.C.S. 175; (1988), 53 D.L.R. (4th) 656; [1988] 2 C.T.C. 294; 87 N.R. 300; 29 O.A.C. 268; *Slaight Communications Inc. c. Davidson*, [1989] 1 R.C.S. 1038; (1989), 59 D.L.R. (4th) 416; 26 C.C.E.L. 85; 84 CLLC 14,031; 93 N.R. 183; *Hills c. Canada (Procureur général)*, [1988] 1 R.C.S. 513; (1988), 48 D.L.R. (4th) 193; 88 CLLC 14,011; 84 N.R. 86.

## DÉCISIONS CITÉES:

*Bailey et al. c. M.R.N.* (1980), 1 C.H.R.R. 193 (T.C.D.P.); *Foothills Pipe Lines (Yukon) Ltd. c. La Reine* (1990), 90 DTC 6607 (C.A.F.); *Royal Trust Co., The v. Minister of National Revenue*, [1956-60] R.C. de l'É. 70; (1957), 9 D.L.R. (2d) 28; [1957] C.T.C. 32; 52 DTC 1055; *La Reine c. Kurisko (S.R.)*, [1988] 2 C.T.C. 254; (1988), 88 DTC 6434; 19 F.T.R. 182 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.); conf. par [1990] 2 C.T.C. 136; (1990), 90 DTC 6376; 36 F.T.R. 160 (note); 111 N.R. 146 (C.A.F.); autorisation de pourvoi devant la C.S.C. refusée; *Tiberio c. M.R.N.*, [1990] 2 C.T.C. 2545; (1990), 91 DTC 17 (C.C.I.); *R. c. Big M Drug Mart Ltd. et autres*, [1985] 1 R.C.S. 295; (1985), 60 A.R. 161; 18 D.L.R. (4th) 321; [1985] 3 W.W.R. 481; 37 Alta L.R. (2d) 97; 18 C.C.C. (3d) 385; 85 CLLC 14,023; 13 C.R.R. 64; 58 N.R. 81; *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296; (1989), 48 C.C.C. (3d) 8; 69 C.R. (3d) 97; 96 N.R. 115; *R. c. Beare*, [1988] 2 R.C.S. 387; (1988), 55 D.L.R. (4th) 481; [1989] 1 W.W.R. 97; 71 Sask. R. 1; 45 C.C.C. (3d) 57; 66 C.R. (3d) 97; 36 C.R.R. 90, 88 N.R. 205; *R. c. Whyte*, [1988] 2 R.C.S. 3; [1988] 5 W.W.R. 26; (1988), 29 B.C.L.R. (2d) 273; 42 C.C.C. (3d) 97; 64 C.R. (3d) 123; 6 M.V.R. (2d) 138; 86 N.R. 328; *R. c. Schwartz*, [1988] 2 R.C.S. 443; (1988), 55 D.L.R. (4th) 1; [1989] 1 W.W.R. 289; 56 Man. R. (2d) 92; 45 C.C.C. (3d) 97; 66 C.R. (3d) 251; 88 N.R. 90; *États-Unis d'Amérique c. Cotroni*, [1989] 1 R.C.S. 1469; (1989), 23 Q.A.C. 182; 96 N.R.

*Ltd. v. Quebec (Attorney General)*, [1989] 1 S.C.R. 927; (1989), 58 D.L.R. (4th) 577; 25 C.P.R. (3d) 417; 94 N.R. 167; *McKinney v. University of Guelph*, [1990] 3 S.C.R. 229; (1990), 76 D.L.R. (4th) 545; 91 CLLC 17,004.

## AUTHORS CITED

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

Canada, *House of Commons Debates*, Vol. 21, 1st Sess., 32nd Parl., 33 Eliz. II, 1983, at p. 24744. **b**

Canada, *House of Commons Debates*, Vol. 10, 2nd Sess., 33rd Parl., 33 Eliz. II, 1988, at p. 12926.

Dickson, Alan J. "Deduct the Nanny?" (1989), 16 *N.S.L. News* No. 2, p. 17.

Hanly, Kathleen S. M. "A Break for Working Women" (1989), 37 *Cdn. Tax J.* 733. **c**

Hershfield, Joe E. "Recent Trends in the Deduction of Expenses in Computing Income" (1989), *Can. Tax Found.* 41.

National Council on Welfare, *Child Care: A Better Alternative*, December 1988.

Ontario Ministry of Labour, *Study of Wages and Employment Conditions of Domestic Workers and their Employers*, Toronto, May 29, 1985. **d**

*Report of the Royal Commission on Taxation*, Ottawa: Queen's Printer, 1966 (Chair. K. M. Carter).

Status of Women Canada. *Report of the Task Force on Child Care*, Ottawa: Supply & Services Canada, 1985. **e**

Task Force on Immigration Practices and Procedures, *Domestic Workers on Employment Authorizations*.

Woodman, Faye "A Child Care Expenses Deduction, Tax Reform and the Charter: Some Modest Proposals" (1989), 8 *Can. J. Fam. L.* 371. **f**

## COUNSEL:

*John R. Power, Q.C.* and *Sandra E. Phillips* for appellant. **g**

*Mary Eberts* and *Wendy M. Mathieson* for respondent.

## SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.

*Tory, Tory, DesLauriers & Binnington*, **i**  
Toronto, for respondent.

*The following is the English version of the reasons for judgment rendered by*

DÉCARY J.A.: The appellant is challenging a judgment of Cullen J. rendered on May 11, 1989

321; 48 C.C.C. (3d) 193; *Irwin Toy Ltd. c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 927; (1989), 58 D.L.R. (4th) 577; 25 C.P.R. (3d) 417; 94 N.R. 167; *McKinney c. Université de Guelph*, [1990] 3 R.C.S. 229; (1990), 76 D.L.R. (4th) 545; 91 CLLC 17,004.

## DOCTRINE

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

Canada, *Débats de la Chambre des communes*, vol. 21, 1<sup>re</sup> sess., 32<sup>e</sup> Parl., 33 Eliz. II, 1983, à la p. 24744.

Canada, *Débats de la Chambre des communes*, vol. 10, 2<sup>e</sup> sess., 33<sup>e</sup> Parl., 33 Eliz. II, 1988, à la p. 12926.

Condition Féminine Canada. *Rapport du groupe d'étude sur la garde des enfants*, Ottawa: Approvisionnement et services, 1985.

Conseil national du bien-être social, *De meilleurs services de garde d'enfants*, décembre 1988.

Dickson, Alan J. «Deduct the Nanny?» (1989), 16 *N.S.L. News*, No. 2, p. 17.

Groupe de travail sur les pratiques et procédures d'immigration, *Employés de maison munis d'un visa d'emploi*.

Hanly, Kathleen S. M. «A Break for Working Women» (1989), 37 *Rev. fiscale can.* 733.

Hershfield, Joe E. «Recent Trends in the Deduction of Expenses in Computing Income» (1989), *Can. Tax Found.* 41.

Ontario Ministry of Labour, *Study of Wages and Employment Conditions of Domestic Workers and their Employers*, Toronto, 29 mai 1985.

*Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, Ottawa: Imprimerie de la Reine, 1966 (Président K. M. Carter).

Woodman, Faye «A Child Care Expenses Deduction, Tax Reform and the Charter: Some Modest Proposals» (1989), 8 *Rev. Can. D. Fam.* 371.

## AVOCATS:

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

*Mary Eberts* et *Wendy M. Mathieson* pour l'intimée.

## PROCUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelante.

*Tory, Tory, DesLauriers & Binnington*, **i**  
Toronto, pour l'intimée.

*Voici les motifs du jugement rendu en français par*

LE JUGE DÉCARY, J.C.A.: L'appelante s'attaque à une décision rendue le 11 mai 1989 [[1989]

[[1989] 3 F.C. 59]. At that time the Trial Judge, as requested by the respondent, vacated notices of reassessment by which the Minister of National Revenue had, first, disallowed deductions which the respondent was claiming for the salary she paid to her nanny and which she regarded as a business expense within the meaning of paragraph 18(1)(a) of the *Income Tax Act*<sup>1</sup> ("the Act"), and second, substituted for those deductions the ones authorized by section 63 of the Act for "child care expenses".

The notices of reassessment cover four taxation years. Depending on whether the respondent can avail herself of the provisions of paragraph 18(1)(a) of the Act, the amount of the eligible deductions will be \$10,075, \$11,200, \$13,173 and \$13,359 instead of \$1,000, \$2,000, \$2,000 and \$4,000 for the 1982, 1983, 1984 and 1985 taxation years respectively.

A brief review of the relevant facts is necessary.

## FACTS AND EVIDENCE

### (a) Respondent's situation

The respondent has been married since 1969. She was admitted to the Ontario Bar in 1978 and practised as a lawyer by herself in Toronto before going into a firm with two colleagues in 1980, which she did not leave until March 1988. Her practice consisted mostly of litigation, primarily in labour law. She developed relations with her clients that were such as to make it difficult for her to delegate her work to her colleagues in any way. Few days went by without her having to go to court and her practice sometimes required her to travel outside Toronto. As a general rule she left her house at 8:30 a.m. and returned at about 6:30 p.m., and would even do two to three hours' work in the evenings. She could not have practised her profession from her home, neither could she have done so on a part-time basis or intermittently.

Her husband is a salaried employee whose income for the period at issue was about the same as her own. When the couple decided to have children, it was agreed that if it became necessary

<sup>1</sup> S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended.

3 C.F. 59] par l'honorable juge Cullen. Se rendant à l'invitation de l'intimée, le juge de première instance avait alors annulé des avis de nouvelle cotisation par lesquels le ministre du Revenu national avait, dans un premier temps, refusé les déductions que l'intimée réclamait relativement au salaire qu'elle avait versé à sa bonne d'enfant et qu'elle considérait comme une dépense d'entreprise au sens de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>1</sup> («la Loi») et, dans un second temps, substitué à ces déductions celles autorisées par l'article 63 de la Loi eu égard aux «frais de garde d'enfants».

Les avis de nouvelle cotisation concernent quatre années d'imposition. Selon que l'intimée peut ou non se prévaloir des dispositions de l'alinéa 18(1)a) de la Loi, le montant des déductions admissibles serait de 10 075 \$, 11 200 \$, 13 173 \$ et 13 359 \$ au lieu de 1 000 \$, 2 000 \$, 2 000 \$ et 4 000 \$, respectivement, pour les années d'imposition 1982, 1983, 1984 et 1985.

Un bref rappel des faits pertinents s'impose.

## e LES FAITS ET LA PREUVE

### a) La situation de l'intimée

L'intimée est mariée depuis 1969. Admise au Barreau de l'Ontario en 1978, elle a exercé, seule, à Toronto, la profession d'avocate, avant de former avec deux collègues, en 1980, un cabinet qu'elle ne quittera qu'en mars 1988. Sa pratique était axée sur le litige, principalement en droit du travail. Elle avait développé avec sa clientèle des relations telles qu'elles rendaient difficile toute forme de délégation de son travail à ses collègues. Il se passait peu de jours sans qu'elle ne doive se rendre à la cour et sa pratique l'amenait à voyager à l'occasion à l'extérieur de Toronto. Règle générale, elle quittait la maison à 8h30, pour n'y revenir qu'aux environs de 18h30, se ménageant encore de deux à trois heures de travail pendant la soirée. Il ne lui eût pas été possible d'exercer sa profession à partir de sa résidence, non plus qu'à temps partiel ou par intermittence.

Son époux est un employé à salaire dont les revenus, pour la période qui nous intéresse, sont à peu près les mêmes que les siens. Lorsque le couple a pris la décision d'avoir des enfants, il était

<sup>1</sup> S.C. 1970-71-72, chap. 63, telle que modifiée.

for one of them to remain at home to look after the children, it would be the respondent that would give up her job, rather than her husband.

Their first daughter was born on November 26, 1981. The respondent explored the possibility of obtaining authorized day-care services, but such services were almost non-existent for very young children, did not offer any flexibility after 6:00 p.m. without paying a considerable financial premium and were not available when a child was ill. In short, the only solution consistent with the practice of the respondent's profession was to hire the services of a nanny.

The respondent accordingly hired a Ms. Simpson. She came to the house at 8:30 a.m. and did not leave until 6:30 p.m., when one of the parents returned. She looked after the child exclusively from Monday to Friday, and did no housework, laundry or shopping except in connection with the child's needs. Ms. Simpson also looked after a second child, born on June 12, 1985.

The respondent and her husband agreed that Ms. Simpson's salary would be paid from the respondent's income rather than from her husband's or from the couple's combined income. This, the respondent said, was a "family decision" based on the fact that in practice it was the respondent who was ultimately responsible for looking after the house and caring for the children. The respondent said they were jointly responsible but most of the burden fell onto her.

The respondent deducted tax withholdings from the salary she paid Ms. Simpson as well as contributions to the pension and unemployment insurance plans, and gave her T-4 forms every year. In her own tax returns, the respondent then deducted as a business expense the salary she paid her nanny. It is worth noting at this stage that this expense was treated not as an expense of the firm but as the respondent's personal expense. This approach was suggested by accountants for the firm and applied both to the nanny's salary and,

convenu que s'il devenait nécessaire que l'un d'eux restât à la maison pour s'occuper des enfants, ce serait l'intimée, plutôt que son époux, qui quitterait son emploi.

<sup>a</sup> Une première fille est née le 26 novembre 1981. L'intimée explora la possibilité de recourir aux services autorisés de garderie, mais ces services étaient à toutes fins utiles inexistantes pour les enfants en très bas âge, n'offraient pas, sous peine de pénalité financière considérable, de flexibilité après 18 heures et n'étaient pas offerts lorsqu'un enfant était malade. Bref, la seule solution compatible avec l'exercice de la profession de l'intimée était le louage des services d'une bonne d'enfant.

L'intimée retint donc les services de madame Simpson. Celle-ci arrivait à la maison à 8h30 et n'en repartait que vers 18h30, au retour de l'un des parents. Elle s'occupait exclusivement de l'enfant du lundi au vendredi, et ne faisait ni ménage ni lessivage ni magasinage si ce n'est qu'en relation avec les besoins de l'enfant. Madame Simpson s'occupa également d'un second enfant, née le 12 juin 1985.

L'intimée et son mari avaient convenu que le salaire de madame Simpson serait payé à même les revenus de l'intimée plutôt qu'à même les revenus de son mari ou qu'à même les revenus combinés du couple. C'était là, aux dires de l'intimée, une «décision de famille» qui tenait au fait que c'était l'intimée qui assumait, en pratique, la responsabilité ultime de la tenue de la maison et de la garde des enfants. La responsabilité était conjointe, dira l'intimée, mais le gros du fardeau retombait sur ses épaules.

L'intimée déduisait du salaire qu'elle versait à madame Simpson la retenue d'impôt ainsi que les contributions relatives au régime de pensions et à l'assurance-chômage, et lui remettait tous les ans le formulaire T-4. Dans sa propre déclaration d'impôt, l'intimée déduisait alors, au titre de dépense d'entreprise, le salaire qu'elle avait versé à sa bonne d'enfant. Il est utile à ce stade de préciser que cette dépense était considérée non pas comme une dépense de la société, mais comme une dépense propre à l'intimée. Cette façon de faire avait été suggérée par les comptables de la société et valait aussi bien pour le salaire de la bonne d'enfant que, par exemple, pour les dépenses d'au-

for example, to automobile expenses incurred individually by each of the partners.

After accepting the deductions as claimed for the 1982 and 1983 taxation years, Revenue Canada changed its mind and, by notices of reassessment dated December 9, 1985 and November 7, 1986 told the respondent that she would have to be content with the deductions allowed by section 63 of the Act ("child care expenses"), that is \$1,000 for 1982 (only one child, deduction allowed \$1,000 per child), \$2,000 for each of 1983 and 1984 (one child, deduction allowed raised to \$2,000 per child), and \$4,000 for 1985 (two children, deduction allowed \$2,000 per child). In the opinion of Revenue Canada, the salary paid to the nanny was not an expense incurred by the taxpayer to earn business income (which would be deductible under paragraph 18(1)(a) of the Act), but an expense in the nature of personal or living expenses (which are not deductible under paragraph 18(1)(h)).

(b) Situation of professional women in labour market

Relying on the sworn statement and testimony of an expert in sociology, Dr. Pat Armstrong, the respondent submitted evidence of a major social development which she expected to make use of in her interpretation both of the *Income Tax Act* and section 15 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* [being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]] (the Charter). Essentially, that evidence was that when women moved into the labour market in the 1970's this radically altered the landscape and the way in which business was conducted; that women who have young children have no choice if they want to work, and they do, but to make use of day-care services; that women bear by far the greatest burden of caring for children, even when they work away from home; that women who are self-employed incur additional problems when the time comes to have their children looked after, in particular because their working hours are unpredictable, they find it very hard to be away from their work when a problem arises involving the children, and if they are to go on operating their businesses

tomobiles encourues individuellement par chacune des associées.

Revenu Canada, après avoir accepté les déductions telles que réclamées pour les années d'imposition 1982 et 1983, s'est ravisé et, par avis de nouvelle cotisation en date du 9 décembre 1985 et du 7 novembre 1986, informait l'intimée qu'elle devait se satisfaire des déductions permises par l'article 63 de la Loi («frais de garde d'enfants»), soit 1 000 \$ pour l'année 1982 (un seul enfant, déduction permise de 1 000 \$ par enfant), 2 000 \$ pour chacune des années 1983 et 1984 (un seul enfant, déduction permise portée à 2 000 \$ par enfant), et 4 000 \$ pour l'année 1985 (deux enfants, déduction permise de 2 000 \$ par enfant). De l'avis de Revenu Canada, le salaire versé à la bonne d'enfant n'était pas une dépense engagée par la contribuable en vue de tirer un revenu d'une entreprise (laquelle serait déductible en vertu de l'alinéa 18(1)a) de la Loi) mais une dépense relative aux frais personnels ou de subsistance (laquelle n'est pas déductible en vertu de l'alinéa 18(1)h)).

b) La situation de la femme d'affaires sur le marché du travail

S'appuyant sur la déclaration assermentée et sur le témoignage d'une experte en sociologie, Pat Armstrong, l'intimée a fait la preuve d'une importante réalité sociale dont elle espère tirer profit dans son interprétation tant de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que de l'article 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés* [qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, chap. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]] (la Charte). Cette preuve, essentiellement, est à l'effet que l'arrivée des femmes sur le marché du travail, dans les années 1970, a modifié radicalement le paysage et la conduite du milieu des affaires; que les femmes qui ont de jeunes enfants n'ont pas de choix, si elles veulent, et elles le veulent, travailler, que de recourir à des services de garderie; que les femmes portent de loin le plus grand fardeau en ce qui a trait à la garde des enfants, quand bien même elles travaillent à l'extérieur de la maison; que les femmes qui travaillent pour leur propre compte encourent des difficultés additionnelles quand vient le temps de faire garder leurs enfants, en raison notamment du fait que



they have greater need of day-care services which are reliable and responsible in all respects and at all times. At the risk of simplifying Dr. Armstrong's testimony, it seems advisable to set out what the Trial Judge concluded from this [at pages 73, 81 and 84]:

... 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 cost of child care, would make good business sense.

... women bear by far the largest burden of child care.

... Armstrong's evidence seems to indicate that something is "wrong" and that according to government reports, the present system is not delivering child care in sufficient quantities for Canadian women. The cost of child care takes up a considerable portion of women's income (approximately one-fifth) and is considered a high price item. As a high price item it constitutes a barrier to women's access to the economy.

### (c) Fiscal history of child care expenses

In 1966, the *Report of the Royal Commission on Taxation* (the "Carter Report") expressly recommended that "Such things as commuting expenses, the costs of child care, and recreational club memberships should be explicitly denied as deductions from income"<sup>2</sup> and favoured instead the granting of tax credits to mothers working outside the home.

In 1969, the "Proposals for Tax Reform" (the White Paper) moved away from this recommendation and proposed the following:<sup>3</sup>

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 he or she is working, is both a personal and a social one. We

<sup>2</sup> A.B., vol. 2, at p. 243.

<sup>3</sup> A.B., vol. 2, at p. 248.

leurs heures de travail sont imprévisibles, qu'elles peuvent très difficilement s'absenter de leur travail quand surgit un problème avec les enfants et qu'elles ont davantage besoin, si elles veulent continuer leur entreprise, de services de garderie à tous égards et en tout temps fiables et responsables. Au risque de simplifier le témoignage de M<sup>me</sup> Armstrong, il m'apparaît opportun de reproduire ce qu'en a retenu le juge de première instance [aux pages 73, 81 et 84]:

... 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.

... les femmes portent de loin le plus grand fardeau de la garde d'enfants.

... le témoignage d'Armstrong semble indiquer que quelque chose «ne vas pas» et que, selon des rapports gouvernementaux, le présent système ne fournit pas des services de garde d'enfants en quantités suffisantes pour les femmes canadiennes. Le coût de la garde d'enfants prend une partie considérable du revenu des femmes (environ un cinquième) et est considéré comme un poste coûteux. En tant que poste coûteux, il constitue un obstacle à l'accès des femmes à l'économie.

### c) L'historique fiscal des frais de garde d'enfants

En 1966, le *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité* (le «Rapport Carter») recommandait expressément que «les dépenses telles que le transport en banlieue, la garde des enfants, et les cotisations à titre de membres de clubs récréatifs devraient être expressément rejetées comme déductions du revenu»<sup>2</sup> et favorisait plutôt l'octroi de crédits d'impôt aux mères qui travaillaient à l'extérieur de la maison.

En 1969, les «Propositions de réforme fiscale» (le Livre blanc) s'écartaient de cette recommandation et proposaient ce qui suit<sup>3</sup>:

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

<sup>2</sup> Dossier d'appel, vol. 2, à la p. 243.

<sup>3</sup> Dossier d'appel, vol. 2, à la p. 248.

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.

In 1972, as part of a major tax reform, Parliament accepted the proposals contained in the White Paper and adopted section 63 of the *Income Tax Act*. That section allowed a woman, and in certain well-defined cases a man, to deduct child care expenses of \$500 per child from their income, with a maximum of \$2,000 per family, and made this deduction subject to a considerable number of conditions.

In 1976, section 63 was amended [S.C. 1976-77, c. 4, s. 21]. The deduction allowed per child rose from \$500 to \$1,000, and the total allowable per family rose from \$2,000 to \$4,000.

In 1983, section 63 was again amended [S.C. 1984, c. 1, s. 25]. The deduction allowed per child rose from \$1,000 to \$2,000, and the total allowed per family rose from \$4,000 to \$8,000. Additionally, to correct what the Canadian Human Rights Tribunal had found to be discriminatory,<sup>4</sup> Parliament allowed men the same right to claim deductions as it had granted to women. In his budget speech on April 19, 1983 the Hon. Marc Lalonde, Minister of Finance, said that this amendment was one of four measures designed to assist lower-income families, working parents and others in need<sup>5</sup> and in the "Budget Papers" tabled by the Minister at that time, there is the following:<sup>6</sup>

Through the Family Allowance program, the child tax credit, the child tax exemption, and the child care expense deduction, the federal government provides a comprehensive system of child benefits. [My emphasis.]

Finally, in 1988, section 63 was once again amended [S.C. 1988, c. 55, s. 39]. The deduction allowed per child rose from \$2,000 to \$4,000 for children six years and under, and the total of

<sup>4</sup> *Bailey et al. v. M.N.R.* (1980), 1 C.H.R.R. 193 (C.H.R.T.).

<sup>5</sup> A.B., vol. 2, at p. 175.

<sup>6</sup> A.B., vol. 2, at p. 179.

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.

<sup>a</sup> En 1972, dans le cadre d'une importante réforme fiscale, le Parlement a accepté la proposition contenue dans le Livre blanc et adopté l'article 63 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Cet <sup>b</sup> article permettait à une femme et, dans certains cas bien précis, à un homme, de déduire de leur revenu des frais de garde d'enfant de 500 \$ par enfant, avec un maximum de 2 000 \$ par famille, et encadrait cette déduction d'un nombre considé- <sup>c</sup> rable de conditions.

En 1976, l'article 63 était modifié [S.C. 1976-77, chap. 4, art. 21]. La déduction permise par enfant passait de 500 \$, à 1 000 \$, et le total admissible par famille était porté de 2 000 \$ à <sup>d</sup> 4 000 \$.

En 1983, l'article 63 était de nouveau modifié [S.C. 1984, chap. 1, art. 25]. La déduction permise par enfant passait de 1 000 \$ à 2 000 \$, et le total admissible par famille était porté de 4 000 \$ à <sup>e</sup> 8 000 \$. De plus, afin de corriger ce que le Tribunal canadien des droits de la personne avait jugé discriminatoire<sup>4</sup>, le Parlement accordait aux hommes les mêmes possibilités de déductions que <sup>f</sup> celles qu'il avait accordées aux femmes. Dans son discours sur le budget, prononcé le 19 avril 1983, l'honorable Marc Lalonde, ministre des Finances, déclarait que cette modification était l'une de quatre mesures destinées à venir en aide aux familles à faible revenu, aux parents au travail et à <sup>g</sup> d'autres personnes dans le besoin<sup>5</sup> et dans les «Documents budgétaires» alors déposés par le ministre, on peut lire ce qui suit<sup>6</sup>:

<sup>h</sup> Le gouvernement fédéral offre un système complet de prestations au titre des enfants au moyen du programme d'allocations familiales, du crédit d'impôt pour enfants, de l'exemption fiscale au titre des enfants à charge et de la déduction pour frais de garde d'enfants . . . [Mes soulignements.]

<sup>i</sup> Finalement, en 1988, l'article 63 est encore une fois modifié [S.C. 1988, chap. 55, art. 39]. La déduction permise par enfant passe de 2 000 \$ à 4 000 \$ pour les enfants âgés de 6 ans et moins, et

<sup>4</sup> *Bailey et al. c. M.R.N.* (1980), 1 C.H.R.R. 193 (T.C.D.P.).

<sup>5</sup> Dossier d'appel, vol. 2, à la p. 175.

<sup>6</sup> Dossier d'appel, vol. 2, à la p. 179.

\$8,000 allowed per family was dropped. In his budget speech on February 10, 1988, the Minister of Finance noted that this amendment and several others had been made to the *Income Tax Act* to give effect in tax legislation to the new government policy on child care, announced by the Minister of National Health and Welfare in December 1987.<sup>7</sup>

(d) Government policies on child care expenses

Certain ministerial statements made in the debates on the budget or on other measures are worth examining.

On April 21, 1983 the Hon. Monique Bégin, Minister of National Health and Welfare, said the following in the budget debate:<sup>8</sup>

One of the areas that has brought forth a great deal of discussion is the child care expense deduction. The growing consensus . . . is that the current child care expense deduction is totally inadequate . . . The Government has responded through the budget, and I am pleased about that.

This measure is an excellent one. I realize it does not cover the entire cost of child care, but it has never been the policy of this Government to subsidize the total cost of child care. Our objective is to support the family in its role of bringing up children in a society where all family partners are working. [My emphasis.]

On February 12, 1988 the Hon. Michael Wilson, Minister of Finance, in answer to an Opposition M.P. who charged that he was not doing enough for child care, said:<sup>9</sup>

. . . the program put forward on behalf of the Government by the Minister of National Health and Welfare is a much more balanced program and provides a much broader response to the needs of Canadian working women and other women than would the more narrow approach which the Hon. Member would follow.

(e) Reports and Commissions

Governments both federal and provincial have explored the problems connected with child care and have looked at a range of solutions, including direct grants, tax deductions, tax credits and

<sup>7</sup> A.B., vol. 2, at pp. 171-173.

<sup>8</sup> Canada, *House of Commons Debates* (April 21, 1983, vol. 21, at p. 24744), A.B., vol. 3, at p. 476.

<sup>9</sup> Canada, *House of Commons Debates* (February 12, 1988, vol. 10, at p. 12926), A.B., vol. 3, at p. 498.

le total admissible de 8 000 \$ par famille disparaît. Dans son discours sur le budget, prononcé le 10 février 1988, le ministre des Finances soulignait que cette modification, et plusieurs autres, étaient apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu* en vue de donner effet, sur le plan fiscal, à la nouvelle politique gouvernementale sur la garde d'enfants qui avait été annoncée par le ministre de la Santé nationale et du Bien-être social en décembre 1987.<sup>7</sup>

d) Politiques gouvernementales en matière de frais de garde d'enfants

Certaines déclarations ministérielles prononcées dans le cadre de débats sur le budget ou sur d'autres mesures méritent considération.

Le 21 avril 1983, l'honorable Monique Bégin, ministre de la Santé nationale et du Bien-être social, dans le cadre du débat sur le budget, s'exprimait comme suit<sup>8</sup>:

L'exemption pour les frais de garde d'enfants est l'une des questions qui a soulevé le débat le plus intense. De plus en plus . . . les gens estiment que l'exemption pour les frais de garde d'enfants est tout à fait insuffisante . . . Le budget a remédié à cette insuffisance et je m'en réjouis.

Il est certain que cette mesure est indiscutablement excellente. Bien sûr, elle ne couvre pas tous les frais réels de la garde d'enfants, mais le gouvernement n'a jamais eu comme philosophie de devoir assumer tous les frais de la garde d'enfants. [Mes soulignements.]

Le 12 février 1988, l'honorable Michael Wilson, ministre des Finances, en réponse à un député de l'opposition qui lui reprochait de ne pas faire davantage pour la garde d'enfants, disait<sup>9</sup>:

Le programme que le ministre de la Santé nationale et du Bien-être social a présenté au nom du gouvernement est beaucoup plus équilibré et fournit aux Canadiennes, qu'elles aient ou non un emploi, une gamme de solutions beaucoup plus vaste que ce que la députée préconise dans le cadre de son approche trop étroite.

e) Rapports et commissions d'enquête

Les gouvernements, tant fédéral que provinciaux, ont exploré les problèmes reliés à la garde d'enfants et se sont fait proposer une gamme de solutions, incluant subsides directs, déductions

<sup>7</sup> Dossier d'appel, vol. 2, aux p. 171 à 173.

<sup>8</sup> Canada, *Débats de la Chambre des communes* (21 avril 1983, vol. 21, à la p. 24744), Dossier d'appel, vol. 3, à la p. 476.

<sup>9</sup> Canada, *Débats de la Chambre des communes* (12 février 1988, vol. 10, à la p. 12926), Dossier d'appel, vol. 3, à la p. 498.

grant[s] to private and public day-care centers. The parties referred in this connection to the *Report of the Task Force on Child Care*, prepared in 1985 for Status of Women Canada<sup>10</sup> and to certain background papers;<sup>11</sup> to the Report by the National Council on Welfare, titled *Child Care: A Better Alternative*, prepared in December 1988;<sup>12</sup> to the *Study of Wages and Employment Conditions of Domestic and their Employers*, prepared in 1985 by the Ontario Ministry of Labour;<sup>13</sup> and to the Report of the Task Force on Immigration Practices and Procedures, titled *Domestic Workers on Employment Authorizations*.<sup>14</sup>

### ARGUMENTS OF PARTIES

In their simplest form, the parties' arguments may be summarized as follows:

respondent: — child care expenses, inasmuch as the concept of a business expense is given a modern interpretation, are actually incurred by the taxpayer "for the purpose of gaining ... income from the business" within the meaning of paragraph 18(1)(a) of the Act and are not "personal or living expenses" within the meaning of paragraph 18(1)(h);

— the existence of a statutory deduction for child care expenses in section 63 of the Act does not in any way alter the taxpayer's right to rely on paragraph 18(1)(a);

— any other interpretation would mean that the inability of a self-employed taxpayer to claim a deduction for all the expenses reasonably incurred for child care would be a kind of discrimination prohibited by the Charter, and the courts cannot interpret legislation so as to make it contrary to the Charter.

appellant: — child care expenses are not business expenses, but personal or living expenses;

d'impôt, crédits d'impôt, subvention à des garderies privées et publiques. Les parties ont référé à cet égard au *Rapport du groupe d'étude sur la garde des enfants*, préparé en 1985 pour Condition a Féminine Canada<sup>10</sup> ainsi qu'à certains travaux préparatoires<sup>11</sup>; au Rapport du Conseil national du bien-être social intitulé: *De meilleurs services de garde d'enfants*, préparé en décembre 1988<sup>12</sup>; à la *Study of Wages and Employment Conditions of Domestic and their Employers*, préparée en 1985 b par le ministère du Travail de l'Ontario<sup>13</sup>; et au Rapport du groupe de travail sur les pratiques et procédures d'immigration, intitulé: *Employés de maison munis d'un visa d'emploi*<sup>14</sup>.

### LES PRÉTENTIONS DES PARTIES

Réduites à leur plus simple expression, les prétentions des parties se résument comme suit:

d l'intimée: — les frais de garde d'enfants, pour peu qu'on interprète à la moderne le concept de dépense d'entreprise, sont véritablement encourus par la contribuable «en vue de tirer un revenu e d'une entreprise» au sens de l'alinéa 18(1)a) de la Loi et ne sont pas des «frais personnels ou de subsistance» au sens de l'alinéa 18(1)h);

f — l'existence, à l'article 63 de la Loi, d'une déduction statutaire pour les frais de garde d'enfants ne modifie en rien la possibilité qu'a la contribuable d'invoquer l'alinéa 18(1)a);

g — toute autre interprétation ferait en sorte que l'impossibilité dans laquelle se trouverait une contribuable travaillant pour son propre compte de réclamer une déduction pour la totalité des frais raisonnablement encourus de garde d'enfants, constituerait une forme de discrimination h prohibée par la Charte, et les tribunaux ne peuvent interpréter une loi de manière à la rendre contraire à la Charte.

i l'appelante: — les frais de garde d'enfants ne sont pas des dépenses d'entreprise, mais des frais personnels ou de subsistance;

<sup>10</sup> A.B., vol. 4, at pp. 521 et seq.

<sup>11</sup> A.B., vol. 5, at pp. 618 et seq.

<sup>12</sup> A.B., vol. 6, at pp. 855 et seq.

<sup>13</sup> A.B., vol. 6, at pp. 913 et seq.

<sup>14</sup> A.B., vol. 7, at pp. 999 et seq.

<sup>10</sup> Dossier d'appel, vol. 4, à la p. 521 et s.

<sup>11</sup> Dossier d'appel, vol. 5, à la p. 618 et s.

<sup>12</sup> Dossier d'appel, vol. 6, à la p. 855 et s.

<sup>13</sup> Dossier d'appel, vol. 6, à la p. 913 et s.

<sup>14</sup> Dossier d'appel, vol. 7 à la p. 999 et s.

— in section 63 of the Act, Parliament dealt expressly with the question of child care expenses;

— it is not for the courts to question the validity of the socio-economic policies adopted by governments;

— as the Charter confers no right to deduct child care expenses, it is in no way a breach of the Charter to interpret the *Income Tax Act* as not authorizing this deduction as a business expense.

### JUDGMENT A QUO

The Trial Judge first recognized [at page 75] that “Prior to 1972, child care expenses were treated as non-deductible personal expenses for income tax purposes”.<sup>15</sup>

On paragraph 18(1)(a), the Trial Judge said [at pages 72-73] that in his opinion that paragraph should be interpreted “in view of the social and economic realities of the times” and that he was not bound “by a cluster of cases decided in the 1950’s and 1960’s based on the reasoning of a decision made in 1891”. He found [at page 73] that the respondent “exercised good business and commercial judgment in deciding to dedicate part of her resources from the law practice to the provision of child care” and that this decision by the respondent “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”. He noted [at page 73], referring to the testimony of Dr. Armstrong, 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

<sup>15</sup> See also 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 pp. 26-27, and the cases cited there. Thus, for example, the salary of the nanny hired by a professional man or woman, or by a man whose wife was in hospital, was not recognized as a business expense.

— le Parlement, à l’article 63 de la Loi, s’est penché expressément sur la question des frais de garde d’enfants;

— il n’appartient pas aux tribunaux de remettre en question le bien-fondé des politiques socio-économiques adoptées par les gouvernements;

— la Charte ne conférant aucun droit relativement à la déduction de frais de garde d’enfants, ce n’est en rien violer la Charte que d’interpréter la *Loi de l’impôt sur le revenu* comme n’ayant pas autorisé cette déduction à titre de dépense d’entreprise.

### LE JUGEMENT DONT APPEL

Le juge de première instance a d’abord reconnu [à la page 75] qu’«avant 1972, les frais de garde d’enfants étaient considérés comme des dépenses personnelles non déductibles aux fins de l’impôt sur le revenu»<sup>15</sup>.

En ce qui a trait à l’alinéa 18(1)a), le juge de première instance s’est dit d’avis [aux pages 72 et 73] qu’il fallait interpréter cet alinéa «en tenant compte des réalités sociales et économiques de l’époque» et qu’il n’était pas lié «par un groupe de décisions tranchées dans les années 1950 et 1960 sur la base du raisonnement adopté dans une décision rendue en 1891». Il a constaté [à la page 73] que l’intimée «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» et que cette décision de l’intimée «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». Il a souligné [à la page 73], en référant au témoignage de M<sup>me</sup> Armstrong, 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

<sup>15</sup> Voir aussi 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, aux p. 26 et 27, et jurisprudence y citée. Ainsi, par exemple, le salaire de la bonne d’enfant engagée par un ou par une professionnelle, ou par un homme dont l’épouse était hospitalisée, n’était pas reconnu comme dépense d’entreprise.

the costs of child care, would make good business sense". He concluded [at page 73] that "it can be said that there is a causal relationship between the dedication of resources generated in her practice to child care and the generation of those resources".

On section 63, the Trial Judge, based on an admission made by counsel for the appellant concluded [at page 75] "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, rather than stopping there, as he might have done, the Trial Judge considered the argument based on the Charter and concluded [at page 84], with respect to taxation subsequent to April 17, 1985, that "an interpretation of the *Income Tax Act* which ignores the realities that women bear a major responsibility for child rearing and that the costs of child care are a major barrier to women's participation, would itself violate section 15 of the Charter".

#### SECTIONS 9(1), 18(1)(a) AND (h) AND 63 OF THE INCOME TAX ACT

According to subsection 9(1) of the Act,

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

According to paragraphs 18(1)(a) and (h) of the Act,

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;

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». Il a conclu [à la page 73] qu'«on peut dire qu'il existe un rapport de cause à effet entre la consécration des ressources provenant de l'exercice de sa profession au soin des enfants et la production de ces ressources».

En ce qui a trait à l'article 63, le juge de première instance, sur la foi d'une admission faite par le procureur de l'appelante, a conclu [à la page 75] «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, au lieu de s'arrêter là, comme il aurait pu le faire, le juge de première instance s'est penché sur l'argument tiré de la Charte et a conclu [à la page 84], pour ce qui est de l'imposition ultérieure au 17 avril 1985, qu'«une interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui ne tient pas compte du fait que les femmes sont principalement responsables du soin des enfants et que les frais de garde d'enfants constituent un obstacle principal à la participation des femmes violerait elle-même l'article 15 de la Charte».

#### LES ARTICLES 9(1), 18(1)(a) ET (h) ET 63 DE LA LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

De par le paragraphe 9(1) de la Loi,

9. (1) ... 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.

De par les alinéas 18(1)(a) [mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 126] et (h) de la Loi,

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 ce débours ou cette dépense a été fait ou engagé par le contribuable en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien;

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.

As the Trial Judge noted, the 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.<sup>16</sup> As a general rule, in determining whether an expense can be deducted, the Court first decides whether the calculation of profit was made in accordance with ordinary business principles and the well-established principles of current business practice. If not, the Court does not have to go any further. If it was, the Court must then consider whether the expense was “made or incurred by [the taxpayer] for the purpose of gaining . . . income from a business. . . .”<sup>17</sup> In the case at bar, I will reverse the usual order. I will deal first with paragraph 18(1)(a) and only consider subsection 9(1) if I come to the conclusion that the expense is not prohibited by that paragraph.

At the hearing counsel for the parties went to great lengths to persuade the Court to adopt their own interpretations of the expression “for the purpose of” (“*en vue de*”) to be found in paragraph 18(1)(a). While the respondent invited the Court to give an interpretation that takes into account contemporary reality in the business world, and in particular the specific problems of child care faced by women in business, the appellant suggested a new concept which the Trial Judge described as the “business or revenue-producing circle”: expenses incurred within the revenue-producing circle are properly speaking deductible, but those incurred by the taxpayer simply to approach the circle are not. The appellant relied in particular on the recent judgment of the Supreme Court of Canada, *Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*,<sup>18</sup> in which Wilson J. said the following [at page 189] for the Court:

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. [My emphasis.]

<sup>16</sup> *Foothills Pipe Lines (Yukon) Ltd. v. The Queen* (1990), 90 DTC 6607 (F.C.A.), at p. 6612.

<sup>17</sup> *Royal Trust Co., The v. Minister of National Revenue*, [1956-60] Ex.C.R. 70, at p. 72.

<sup>18</sup> [1988] 2 S.C.R. 175.

Ainsi que le rappelle le juge de première instance, la 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<sup>16</sup>. Règle générale, pour déterminer si une dépense peut être déduite, la Cour se demande d'abord si le calcul du bénéfice a été fait conformément aux principes ordinaires des affaires commerciales ou aux principes bien reconnus de la pratique courante des affaires. Dans la négative, la Cour n'a pas à aller plus loin. Dans l'affirmative, la Cour doit alors se demander si la dépense a été «fait(e) ou engagé(e) par le contribuable en vue de tirer un revenu de (l') entreprise. . . .»<sup>17</sup>. En l'espèce, j'inverserai l'ordre habituel. Je traiterai d'abord de l'alinéa 18(1)a) et ne m'arrêterai au paragraphe 9(1) que si j'en viens à la conclusion que la dépense n'est pas interdite par ledit alinéa.

À l'audience, le procureur et la procureure des parties se sont livré un beau duel pour nous convaincre d'adopter leur propre interprétation de l'expression «en vue de», «*for the purpose of*», que l'on retrouve à l'alinéa 18(1)a). Pendant que l'intimée invitait la Cour à donner une interprétation qui tienne compte des réalités contemporaines du milieu des affaires et particulièrement des problèmes précis auxquels font face les femmes d'affaires en matière de garde d'enfants, l'appelante suggérait un nouveau concept que le juge de première instance décrivait comme le «cercle des affaires ou de la production du revenu»: les dépenses faites à l'intérieur du cercle de la production du revenu seraient à proprement parler déductibles, mais celles engagées par le contribuable simplement pour se rapprocher du cercle ne le seraient pas. L'appelante se fondait particulièrement sur l'arrêt récent de la Cour suprême du Canada, *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du revenu)*<sup>18</sup>, où madame le juge Wilson, au nom de la Cour, s'exprimait comme suit [à la page 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. [Mes soulignements.]

<sup>16</sup> *Foothills Pipe Lines (Yukon) Ltd. c. La Reine* (1990), 90 DTC 6607 (C.A.F.), à la p. 6612.

<sup>17</sup> *Royal Trust Co., The v. Minister of National Revenue*, [1956-60] R.C. de l'É. 70, à la p. 72.

<sup>18</sup> [1988] 2 R.C.S. 175.

and confirmed [at page 189] for all practical purposes the interpretation given by the federal government itself in an Interpretation Bulletin dated April 26, 1982, on paragraph 18(1)(a):

I find support for this conclusion in the federal government's Interpretation Bulletin dealing with s. 18(1)(a). An Interpretation Bulletin does not, of course, have the binding effect of law (I discuss this later) but such Bulletins do have persuasive force in the event of ambiguity. The federal government's Bulletin IT-487, April 26, 1982, entitled "General Limitation on Deduction of Outlays or Expenses", states in part:

(b) "... for the purpose ...". It is not necessary to show that the income actually resulted from the particular outlay or expenditure itself. It is sufficient that the outlay or expense was a part of the income-earning process.

I reject at the outset the respondent's argument that the existence of a legal obligation to care for children<sup>19</sup> is a reason for treating child care expenses as a business expense. The legal obligation in the case at bar—which I stress is imposed equally on both spouses and is in any case a natural obligation—is imposed on the parents as parents, and follows them wherever they may be, whether they are absent on business, pleasure or for any other reason. The law does not impose an obligation on the respondent to look after her children because she is operating a business.

*Mattabi Mines* lends support to the appellant's argument that the words "for the purpose of" ("*en vue de*") in paragraph 18(1)(a) of the Act should be interpreted as meaning "in the process of earning" ("*pendant le processus de gain*"), and that deductible expenses should be incurred "in the ordinary course of business" ("*dans le cours ordinaire des affaires*").<sup>20</sup> However, that judgment did not deal with the question of child care

<sup>19</sup> See *Criminal Code*, R.S.C., 1985, c. C-46, ss. 215 and 218; *Child Welfare Act*, R.S.O. 1980, c. 66, s. 19(1)(b)(ii), (iii).

<sup>20</sup> The parties referred the Court to a number of articles from journals which have examined the validity of the conclusion arrived at by the Trial Judge: Joe E. Hershfield, "Recent Trends in the Deduction of Expenses in Computing Income", (1989), *Can. Tax Found.*, 44:1-44:23, at p. 44:09; Faye Woodman, "A Child Care Expenses Deduction, Tax Reform and the Charter: Some Modest Proposals" (1989), 8 *Can. J. Fam. L.* 371; Alan J. Dickson, "Deduct the Nanny?" (1989), 16 *N.S.L. News No. 2*, p. 17; Kathleen S. M. Hanly, "A Break for Working Women" (1989), 37 *Cdn. Tax J.* 733.

et confirmait [à la page 189] à toutes fins utiles l'interprétation que le gouvernement fédéral lui-même faisait, dans un bulletin d'interprétation en date du 26 avril 1982, de l'alinéa 18(1)a):

<sup>a</sup> Le bulletin d'interprétation du gouvernement fédéral portant sur l'al. 18(1)a) vient appuyer ma conclusion. Un bulletin d'interprétation n'a évidemment pas force de loi (j'analyse ce point plus loin), mais ces bulletins ont une force persuasive en cas d'ambiguïté. Voici un extrait du Bulletin d'interprétation IT-487 du gouvernement fédéral, en date du 26 avril 1982, intitulé «Exceptions d'ordre général concernant la déduction des débours ou des dépenses»:

b) «... en vue de...» Il n'est pas nécessaire de prouver que le revenu provient réellement d'un débours ou d'une dépense particulière en soi. Il suffit que le débours ou la dépense fasse partie d'une activité du processus de gain.

J'écarte d'entrée de jeu la prétention de l'intimée à l'effet que l'existence d'une obligation légale de garder les enfants<sup>19</sup> est un élément qui permet de considérer comme dépense d'entreprise les frais de garde. L'obligation légale—qui, je le souligne, est imposée également aux deux conjoints et constitue par ailleurs une obligation naturelle—est imposée aux parents en leur qualité de parents et les suit partout où ils se trouvent, qu'ils s'absentent par affaires, par plaisir ou pour quelque raison que ce soit. Ce n'est pas parce que l'intimée exploite une entreprise que la loi lui impose l'obligation de surveiller ses enfants.

En ce qui a trait à l'arrêt *Mattabi Mines*, il accrédite la thèse de l'appelante à l'effet que les mots «en vue de», «*for the purpose of*», à l'alinéa 18(1)a) de la Loi, doivent être interprétés comme signifiant «pendant le processus de gain», «*in the process of earning*», et que les dépenses déductibles doivent avoir été engagées «dans le cours ordinaire des affaires», «*in the ordinary course of business*»<sup>20</sup>. Cependant, puisque cet arrêt n'a pas

<sup>19</sup> Voir *Code criminel*, L.R.C. (1985), chap. C-46, art. 215, 218; *Loi sur le bien-être de l'enfance*, L.R.O. 1980, chap. 66, art. 19(1)(b) ii,iii).

<sup>20</sup> Les parties nous ont référé à un certain nombre d'articles de revue qui se sont interrogés sur le bien-fondé de la conclusion à laquelle en est arrivé le juge de première instance: Joe E. Hershfield, «Recent Trends in the Deduction of Expenses in Computing Income» (1989), *Can. Tax Found.*, 44:1-44:23, à la p. 44:09; Faye Woodman, «A Child Care Expenses Deduction, Tax Reform and the Charter: Some Modest Proposals» (1989): 8 *Rev. Can. D. Fam.* 371; Alan J. Dickson, «Deduct the Nanny?» (1989), 16 *N.S.L. News No. 2*, p. 17; Kathleen S. M. Hanly, «A Break for Working Women» (1989), 37 *Rev. fiscale can.* 733.



or discuss the possibility of extending the traditional concept of a business expense in light of the new social reality referred to by the respondent and I would hesitate to regard Wilson J.'s remarks as precluding respondent's contentions.

Like the Trial Judge and like the respondent, I consider that judicial interpretation is not cast in stone and must be sufficiently flexible and sensitive to adapt to changing circumstances. I have no problem with the idea that business tax law has developed in a context in which women had no place, and I have no hesitation in saying that concepts should be extended by the courts in order to take into account the presence of women in the business world, and in the labour market, provided that these concepts have been developed in relation to these circumstances which have since changed or that the legislature has not itself adapted its legislation to these new realities. But 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 1972, by adopting section 63 which in subparagraph (3)(a)(i) authorizes the deduction of child care expenses "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 . . ." (my emphasis), Parliament has expressly covered self-employed parents as well as salaried parents. (I use the word "parent" to simplify the discussion; it is understood that section 63 deals more generally with an individual

traité de la question de la garde d'enfants ni discuté de la possibilité d'élargir le concept traditionnel de dépense d'entreprise à la lumière des nouvelles réalités sociales dont fait état l'intimée, a j'hésiterais à voir dans les propos de madame le juge Wilson une fin de non-recevoir à l'égard des prétentions de l'intimée.

Comme le juge de première instance, comme l'intimée, j'estime que l'interprétation jurisprudentielle n'est pas figée dans le béton et qu'elle doit être assez souple et perméable pour s'adapter aux changements de circonstances. Je n'ai aucune peine à croire que le droit fiscal des entreprises s'est développé dans un contexte où la femme n'avait pas de place et je n'ai aucune hésitation à affirmer que des concepts devront être élargis par les tribunaux de manière à tenir compte de la présence des femmes dans le milieu des affaires et sur le marché du travail, mais encore faudra-t-il que ces concepts aient été développés en fonction de ces circonstances qui ont, depuis, changé, ou que le législateur n'ait pas lui-même adapté sa législation à ces nouvelles réalités. Or, 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.

En effet, en adoptant, en 1972, l'article 63 qui autorise au sous-alinéa (3)a(i) la déduction de frais de garde d'enfants «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» (mes soulignements), le Parlement a expressément visé les parents travaillant à leur propre compte aussi bien que les parents salariés. (J'utilise l'expression «parent»

providing the support for a child and residing with the child at the time the expense was incurred.) In the case at bar, the respondent incurred the child care expenses to enable her “to carry on a business . . . as a partner actively engaged in the business”. Had section 63 been drafted to apply specifically to the respondent’s case, it would not have been drafted otherwise.

That is not all. The expression “earned income” in paragraph (3)(b) is defined as “the aggregate of (i) all salaries, wages and other remuneration . . . received . . . by virtue of offices and employments” and (iii) his incomes from all businesses carried on either alone or as a partner actively engaged in the business” (my emphasis). The respondent’s “earned income” in the case at bar is the income she derived from her partnership, and it is that income which is covered by section 63.

The intent of Parliament, referred to above, and the fact that self-employed mothers were covered by the very wording of the new legislation just as much as salaried mothers, are so clear that I was surprised to read in paragraph 60 of the respondent’s submission: “Further, there is no indication either in the debates or in the permissive wording of section 63 itself that, in enacting this provision designed to redress the inferior economic position of women who were by and large employees in the labour market, the Legislature intended to preclude self-employed women from deducting reasonable costs of child care expenses incurred for the purpose of gaining income”.

Whatever may have been the admission made at trial by counsel for the appellant on a point of law—which certainly cannot bind the Court, and which counsel hastened to withdraw in this Court—it is not possible to interpret paragraph 18(1)(a) of the Act without reference to section 63. As Professor Faye Woodman notes in her article mentioned above, at page 377, “surely the existence of section 63 is very important, if not

pour simplifier le débat; il est entendu que l’article 63 vise, de façon plus générale, le particulier assumant les frais d’entretien de l’enfant et résidant avec l’enfant au moment où les frais ont été engagés.) L’intimée, en l’espèce, a encouru des frais de garde d’enfants pour lui permettre «d’exploiter une entreprise comme associée participant activement à l’exploitation de l’entreprise». L’article 63 eût été rédigé en vue de s’appliquer précisément au cas de l’intimée, qu’il n’aurait pas été rédigé autrement.

Il y a davantage. L’expression «revenu gagné», à l’alinéa (3)b), est définie comme «le total i) des traitements, salaires et autre rémunération . . . reçus . . . dans le cadre de charges ou d’emplois . . .» 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» (mes soulignements). Le «revenu gagné» de l’intimée est, en l’espèce, le revenu qu’elle a tiré de sa société, et c’est ce revenu que vise l’article 63.

L’intention du Parlement dont j’ai fait état plus tôt, et le fait que les mères travaillant à leur propre compte étaient de par le texte même tout autant visées par la nouvelle disposition législative que les mères salariées, sont tellement évidents que je m’étonne de lire dans le mémoire de l’intimée, au paragraphe 60, [TRADUCTION] «De plus, il n’y a aucune indication ni dans les débats ni dans le langage permissif de l’article 63 lui-même que, en adoptant cette disposition destinée à corriger la situation économique inférieure des femmes qui étaient presque uniquement des employées sur le marché du travail, la Législature ait voulu empêcher les femmes travaillant à leur propre compte de déduire les frais raisonnables de garde d’enfants qu’elles avaient engagés en vue de tirer un revenu».

Quelle qu’ait pu être l’admission faite en première instance par le procureur de l’appelante sur une question de droit—qui ne saurait lier la Cour et que le procureur s’est empressé de retirer devant nous—il n’est pas possible d’interpréter l’alinéa 18(1)a) de la Loi en faisant abstraction de l’article 63. Ainsi que le souligne la professeure Woodman, dans l’article précité, à la page 377, [TRADUCTION] «l’existence de l’article 63 est assurément

determinative, in the interpretation of sections 9 and 18". 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.

Section 63 was adopted in 1972, and thus at a time when according to the testimony of Dr. Armstrong herself (transcript, page 217), an important social change was occurring with the entry of women of child-bearing age into the labour market. That section has been amended three times, in 1976, 1983 and 1988. In light of the evidence presented of Parliament's intent, it is difficult not to see this section as a "liberalization" which, for obvious monetary reasons, the respondent would have preferred to see take the form of a deduction for business expenses rather than a deduction for parental expenses, a new deduction which is generally applicable and limited to specific amounts, applying to all parents whatever the nature of their work, whatever their income and whatever their sex.

I therefore come to the conclusion that the respondent's particular situation is, literally and fundamentally, one of those which Parliament clearly had in mind when it adopted and then amended section 63. As I have already said, I do not in so doing disregard the possibility of applying a contemporary approach to the interpretation of tax legislation; I am simply saying that, in the case at bar, Parliament in 1972 adapted the Act to contemporary reality when it established a system favouring salaried mothers and self-employed mothers.

As I have decided that in the case at bar child care expenses are not a business expense within the meaning of paragraph 18(1)(a), but a parental expense within the meaning of section 63, I do not have to determine whether they have been correctly taken into account in determining the "profit"

très importante, sinon décisive pour l'interprétation des articles 9 et 18». 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.

L'article 63 a été adopté dès 1972, au moment, donc, où, de par le témoignage même de M<sup>me</sup> Armstrong (transcription, page 217), un changement social important se produisait avec l'afflux des femmes en âge d'avoir des enfants sur le marché du travail. Cet article a été modifié à trois reprises depuis, soit en 1976, en 1983 et en 1988. À la lumière de la preuve qui a été faite de l'intention du législateur, il est difficile de ne pas voir dans cet article la «libéralisation» que, pour des raisons monétaires évidentes, l'intimée aurait préféré voir prendre la forme d'une déduction pour dépense d'entreprise plutôt que d'une déduction pour dépense de parent, déduction nouvelle, d'application générale, qui est limitée à des montants prédéterminés et qui s'applique à tous les parents, quelle que soit la nature de leur travail, quel que soit leur revenu et quel que soit leur sexe.

J'en viens donc à la conclusion que la situation précise de l'intimée en est une, littéralement et fondamentalement, de celles que le Parlement avait clairement en vue lorsqu'il a adopté, puis modifié l'article 63. Je n'écarte pas, ce faisant, je l'ai déjà dit, la possibilité d'emprunter une approche contemporaine quand il s'agit d'interpréter des dispositions fiscales; je constate simplement que le Parlement, en l'espèce, a adapté la Loi aux réalités contemporaines quand il a établi, en 1972, un régime favorisant les mères salariées et les mères travaillant à leur propre compte.

Ayant décidé que les frais de garde d'enfants payés par la contribuable sont, en l'espèce, non pas une dépense d'entreprise au sens de l'alinéa 18(1)a), mais plutôt une dépense de parent au sens de l'article 63, je n'ai pas à déterminer s'ils ont été correctement pris en considération aux fins de

of the business within the meaning of subsection 9(1).

déterminer le «bénéfice» au sens du paragraphe 9(1).

### SECTION 15 OF CHARTER

Although in a notice of a constitutional question the respondent indicated her intent to challenge the constitutionality of sections 18 and 63 of the *Income Tax Act*, her counsel admitted at the hearing that that notice was only *pro forma* and she was not challenging the constitutionality of those two sections as such. Her argument based on the Charter derives not from the actual wording of those two provisions but from the interpretation this Court would give them if by chance it held—as I have just decided—that child care expenses incurred by a parent are not business expenses.<sup>21</sup>

In support of this proposition, the respondent cited the following extract from the opinions of Lamer J. (as he then was) and L'Heureux-Dubé J. in, respectively, *Slaight Communications Inc. v. Davidson*<sup>22</sup> and *Hills v. Canada (Attorney General)*:<sup>23</sup>

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 than one interpretation so as to make it inconsistent with the *Charter* . . . (Lamer J.)

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 . . . (L'Heureux-Dubé J.)

I do not think that by these statements the Supreme Court of Canada intended to say that legislation should be minutely examined to determine whether, by an extreme interpretation, it might not be possible to implicate the Charter directly or indirectly. Strictly speaking, any legis-

<sup>21</sup> The argument based on s. 15 is admissible with respect to that part of the deductions which is claimed for the salary paid after s. 15 came into effect, that is after April 17, 1985.

<sup>22</sup> [1989] 1 S.C.R. 1038, at p. 1078.

<sup>23</sup> [1988] 1 S.C.R. 513, at p. 558.

### L'ARTICLE 15 DE LA CHARTE

Bien que l'intimée, dans un avis de question constitutionnelle, ait fait part de son intention de remettre en question la constitutionnalité des articles 18 et 63 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, elle a reconnu, à l'audience, que cet avis n'était que *pro forma* et qu'elle n'attaquait pas la constitutionnalité de ces deux articles en tant que tels. Son argument fondé sur la Charte découle, non pas du texte même de ces deux dispositions, mais plutôt de l'interprétation qu'y donnerait cette Cour si d'aventure cette Cour décidait—comme je viens de le décider—que les frais de garde d'enfants encourus par un parent ne sont pas des dépenses d'entreprise<sup>21</sup>.

L'intimée cite, à l'appui de cette proposition, les extraits suivants des opinions des juges Lamer (avant qu'il ne soit juge en chef) et L'Heureux-Dubé, dans, respectivement, *Slaight Communications Inc. c. Davidson*<sup>22</sup>, et *Hills c. Canada (Procureur général)*:<sup>23</sup>

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 de plus d'une interprétation, de façon à la rendre incompatible avec la *Charte* . . . (juge Lamer)

Bien qu'il n'invoque aucune disposition précise de la *Charte*, l'appellant 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 . . . (juge L'Heureux-Dubé)

Je ne crois pas que, par ces propos, la Cour suprême du Canada ait voulu dire qu'une disposition législative doit être scrutée à la loupe pour vérifier si, par une interprétation extrême, il ne serait pas possible d'amener directement ou indirectement la Charte en jeu. Toute législation, à la

<sup>21</sup> L'argument fondé sur l'article 15 est recevable à l'égard de cette partie des déductions qui est réclamée pour le salaire versé après l'entrée en vigueur de cet article, soit après le 17 avril 1985.

<sup>22</sup> [1989] 1 R.C.S. 1038, à la p. 1078.

<sup>23</sup> [1988] 1 R.C.S. 513, à la p. 558.

lation is an invasion of a right, and in the field of taxation in particular, everything or nearly everything can be immediately or remotely connected in some way to the concept of equality. On the question of economic rights and section 15, I adopt these observations of Hugessen J.A. in *Smith, Kline & French Laboratories Ltd. v. Canada (Attorney General)* [at pages 367-368, 369 and 371]:<sup>24</sup>

The rights which [section 15] guarantees are not based on any concept of strict, numerical equality amongst all human beings. If they were, virtually all legislation, whose function it is, after all, to define, distinguish and make categories, would be in *prima facie* breach of section 15 and would require justification under section 1. This would be to turn the exception into the rule. Since courts would be obliged to look for and find section 1 justification for most legislation, the alternative being anarchy, there is a real risk of paradox: the broader the reach given to section 15 the more likely it is that it will be deprived of any real content.

While the generalisation will no doubt require refinement, it would seem to me that, since the Charter's primary focus is upon personal rights, liberties and freedoms, categories whose main impact is elsewhere, such as on property and economic rights, will be less subject to scrutiny.

To succeed, plaintiffs have to urge, as they do, that section 15 guarantees absolute equality to every individual in every conceivable circumstance and that every possible distinction that can result in one receiving a benefit or incurring a disadvantage which is not enjoyed or suffered by all can only be justified, if at all, under section 1 . . . As I have attempted to indicate, that view seems to me to be untenable.

which are essentially the same as those of La Forest, Wilson and McIntyre J.J. in *Andrews v. Law Society of British Columbia*:<sup>25</sup>

That having been said, I am convinced that it was never intended in enacting s. 15 that it become a tool for the wholesale subjection to judicial scrutiny of variegated legislative choices in no way infringing on values fundamental to a free and democratic society. Like my colleague, I am not prepared to accept that all legislative classifications must be rationally supportable before the courts. Much economic and social policy-making is simply beyond the institutional compe-

rigueur, constitue une atteinte à un droit, et dans le domaine fiscal en particulier, tout ou presque peut être de près ou de loin rattaché d'une manière quelconque à la notion d'égalité. En ce qui a trait aux droits économiques et à l'article 15, je fais miens ces propos que tenait le juge Hugessen, J.C.A. dans *Smith, Kline & French Laboratories Ltd. c. Canada (Procureur général)* [aux pages 367-368, 369 et 371]<sup>24</sup>:

b Les droits que [l'article 15] garantit ne sont pas fondés sur le concept d'égalité numérique stricte entre tous les êtres humains. Si c'était le cas, pratiquement tous les textes législatifs, dont la fonction est, après tout, de définir, de distinguer et d'établir des catégories, à première vue porteraient atteinte à l'article 15 et devraient être justifiés aux termes de l'article premier. L'exception deviendrait la règle. Étant donné que les tribunaux seraient obligés de chercher et de trouver une justification fondée sur l'article premier pour la plupart des textes législatifs, l'autre choix étant l'anarchie, il existe un risque réel de paradoxe: plus grande sera la portée de l'article 15 plus il sera susceptible d'être privé de tout contenu réel.

Bien que la généralisation exigera sans doute des précisions, il me semble que, comme la Charte vise principalement les libertés et les droits personnels, les catégories dont l'effet principal touche d'autres domaines, comme les droits relatifs à la propriété et à la situation économique, seront moins assujetties à l'examen.

Pour avoir gain de cause, les demandeurs doivent soutenir, comme ils le font en l'espèce, que l'article 15 garantit une égalité absolue à tout particulier dans toutes les circonstances imaginables et que toute distinction possible qui peut faire en sorte qu'un particulier reçoive un avantage ou subisse un désavantage qui n'a pas été reçu ou subi par tous ne peut être justifiée, si c'est possible, qu'aux termes de l'article premier . . . Comme j'ai tenté de l'indiquer, il ne me semble pas possible de soutenir une telle position.

h et qui ne sont pas différents de ceux que tiendront les juges La Forest, Wilson et McIntyre dans *Andrews c. Law Society of British Columbia*:<sup>25</sup>

Cela étant dit, je suis convaincu qu'en adoptant l'art. 15 on n'a jamais voulu qu'il serve à assujettir systématiquement à l'examen judiciaire des choix législatifs disparates qui ne portent aucunement atteinte aux valeurs fondamentales d'une société libre et démocratique. À l'instar de mon collègue, je ne suis pas prêt à accepter que toutes les classifications législatives doivent être rationnellement défendables devant les tribunaux. Une bonne partie de la formulation des politiques en matière

<sup>24</sup> [1987] 2 F.C. 359 (C.A.).

<sup>25</sup> [1989] 1 S.C.R. 143.

<sup>24</sup> [1987] 2 C.F. 359 (C.A.).

<sup>25</sup> [1989] 1 R.C.S. 143.

tence of the courts: their role is to protect against incursions on fundamental values, not to second guess policy decisions. [La Forest J., at page 194.]

If every distinction between individuals and groups gave rise to a violation of s. 15, then this standard might well be too stringent for application in all cases and might deny the community at large the benefits associated with sound and desirable social and economic legislation. [Wilson J., at page 154.]

It is not every distinction or differentiation in treatment at law which will transgress the equality guarantees of s. 15 of the *Charter*. It is, of course, obvious that legislatures may—and to govern effectively must—treat different individuals and groups in different ways. Indeed, such distinctions are one of the main preoccupations of legislatures. The classifying of individuals and groups, the making of different provisions respecting such groups, the application of different rules, regulations, requirements and qualifications to different persons is necessary for the governance of modern society. [McIntyre J., at pages 168-169.]

At bottom, the approach put forward by the respondent risks trivializing the Charter. As Galligan J. of the Ontario High Court of Justice concluded in *Ontario Public Service Employees Union et al. v. National Citizens Coalition Inc. et al.*:<sup>26</sup>

The argument advanced with respect to s. 15(1) is that the circumstances disclosed in paras. 10 and 11 of the statement of claim show that certain taxpayers could be disentitled to equal benefit of the tax laws. I have some difficulty in understanding how tax laws can be said to bestow benefits on taxpayers. But, having said that, it is clear that some taxpayers are entitled to certain deductions from their income while others are not. The Income Tax Acts are full of examples where one taxpayer for certain reasons has certain deductions which another taxpayer does not have. Also, certain taxpayers are called upon to pay more taxes than others. Some taxpayers are called upon to pay taxes at a higher rate than others.

The Charter, as it has been said in many, many cases, too numerous to mention, is an important piece of legislation which constitutionally protects important rights and freedoms of people who live in this country. It seems to me that it comes very close to trivializing that very important constitutional law, if it is used to get into the weighing and balancing of the nuts and bolts of taxing statutes. [My emphasis.]

<sup>26</sup> (1987), 60 O.R. (2d) 26 (H.C.), at p. 29; affd Ontario Court of Appeal (1990), 74 O.R. (2d) 260 (C.A.). See also *The Queen v. Kurisko (S.R.)*, [1988] 2 C.T.C. 254 F.C.T.D., at pp. 268-269, Walsh D.J.; affd [1990] 2 C.T.C. 136 (F.C.A.); leave to appeal denied by the Supreme Court of Canada on September 17, 1990; *Tiberio v. M.N.R.*, [1990] 2 C.T.C. 2545 (T.C.C.).

socio-économique ne relève tout simplement pas de la compétence institutionnelle des tribunaux: leur rôle est d'assurer une protection contre les empiétements sur des valeurs fondamentales et non de vérifier des décisions de principe. [Juge La Forest, à la page 194.]

*a* Si toutes les distinctions entre des individus et des groupes avaient pour effet de violer l'art. 15, cette norme pourrait alors fort bien se révéler trop stricte pour s'appliquer dans tous les cas et avoir pour effet de priver l'ensemble de la collectivité des bénéfices liés à des lois socio-économiques justes et souhaitables. [Juge Wilson, à la page 154.]

*b* Ce ne sont pas toutes les distinctions ou différences de traitement devant la loi qui portent atteinte aux garanties d'égalité de l'art. 15 de la *Charte*. Il est certes évident que les législatures peuvent et, pour gouverner efficacement, doivent traiter des individus ou des groupes différents de façons différentes. En effet, de telles distinctions représentent l'une des principales préoccupations des législatures. La classification des individus et des groupes, la rédaction de différentes dispositions concernant de tels groupes, l'application de règles, de règlements, d'exigences et de qualifications différents à des personnes différentes sont nécessaires pour gouverner la société moderne. [Juge McIntyre, aux pages 168 et 169.]

*c* L'approche proposée par l'intimée risque au fond de banaliser la Charte. Ainsi que le concluait le juge Galligan de la Haute Cour de Justice de l'Ontario, dans *Ontario Public Service Employees Union et al. v. National Citizens Coalition Inc. et al.*:<sup>26</sup>:

*f* [TRADUCTION] L'argument invoqué à l'égard du paragraphe 15(1) tient à ce que les faits révélés aux paragraphes 10 et 11 de la déclaration montrent que certains contribuables pourraient se voir privés du même bénéfice des lois fiscales. J'ai peine à concevoir comment on peut dire que les lois fiscales accordent des avantages aux contribuables. Mais, ceci étant dit, il est clair que certains contribuables ont droit à certaines déductions de leur revenu contrairement à d'autres. La Loi de l'impôt sur le revenu regorge d'exemples où un contribuable pour certaines raisons jouit de certaines déductions auxquelles n'a pas droit un autre contribuable. Il est vrai aussi que certains contribuables doivent payer plus d'impôts que d'autres. Certains contribuables doivent payer des impôts à un taux plus élevé que d'autres.

*g* La Charte, comme cela a été indiqué dans une jurisprudence trop nombreuse à énumérer, est un texte législatif important qui protège les droits et libertés fondamentaux des personnes qui vivent dans ce pays. Il me semble qu'on finirait par rendre futile cette loi constitutionnelle si importante en y recourant pour soulever des détails secondaires contenus dans des lois fiscales. [Mes soulèvements.]

*i* <sup>26</sup> (1987), 60 O.R. (2d) 26 (H.C.) à la p. 29; conf. par la Cour d'appel de l'Ontario (1990), 74 O.R. (2d) 260 (C.A.). Voir aussi *La Reine c. Kurisko (S.R.)*, [1988] 2 C.T.C. 254 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.) aux p. 268 et 269, M. le juge suppléant Walsh; conf. par [1990] 2 C.T.C. 136 (C.A.F.); autorisation de pourvoi refusée par la Cour suprême du Canada le 17 septembre 1990; *Tiberio c. M.R.N.*, [1990] 2 C.T.C. 2545 (C.C.I.).

Accepting the respondent's arguments would be to fall into the trap of overshooting against which the Supreme Court of Canada has constantly warned the courts.<sup>27</sup> As Dickson C.J., dissenting, noted in *PSAC v. Canada*:<sup>28</sup>

In my opinion, courts must exercise considerable caution when confronted with difficult questions of economic policy. It is not our judicial role to assess the effectiveness or wisdom of various government strategies for solving pressing economic problems. The question how best to combat inflation has perplexed economists for several generations. It would be highly undesirable for the courts to attempt to pronounce on the relative importance of various suggested causes of inflation, such as the expansion of the money supply, fiscal deficits, foreign inflation, or the built-in inflationary expectations of individual economic actors. A high degree of deference ought properly to be accorded to the government's choice of strategy in combatting this complex problem. Due deference must be paid as well to the symbolic leadership role of government. Many government initiatives, especially in the economic sphere, necessarily involve a large inspirational or psychological component which must not be undervalued. The role of the judiciary in such situations lies primarily in ensuring that the selected legislative strategy is fairly implemented with as little interference as is reasonably possible with the rights and freedoms guaranteed by the *Charter*.

The respondent more or less submitted that if a situation of social or economic inequality is not redressed by the legislature in a given statute, the courts should interpret that statute so as to redress the inequality, otherwise the interpretation of the statute would be contrary to the Charter and the statute would itself become contrary to the Charter, in its application if not in its actual wording. With all due respect, I feel this would be giving the courts a function which the Charter has not given them and imposing on legislatures a burden which

<sup>27</sup> See *R. v. Big M Drug Mart Ltd. et al.*, [1985] 1 S.C.R. 295, at p. 345, Dickson J.; *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143, at p. 169, per McIntyre J.; *R. v. Turpin*, [1989] 1 S.C.R. 1296, at p. 1333, per Wilson J.; *R. v. Beare*, [1988] 2 S.C.R. 387, at p. 401, per La Forest J.

<sup>28</sup> [1987] 1 S.C.R. 424, at p. 442. See also *R. v. Whyte*, [1988] 2 S.C.R. 3, at p. 26; *R. v. Schwartz*, [1988] 2 S.C.R. 443, at pp. 487, 489 and 493; *United States of America v. Cotroni*, [1989] 1 S.C.R. 1469, at pp. 1495 and 1515-1516; *Irwin Toy Ltd. v. Québec (Attorney General)*, [1989] 1 S.C.R. 927, at p. 990; *McKinney v. University of Guelph*, [1990] 3 S.C.R. 229, at p. 285.

Retenir les prétentions de l'intimée 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<sup>27</sup>. Ainsi que le soulignait le juge en chef Dickson, par ailleurs dissident, dans *AFPC c. Canada*<sup>28</sup>:

À mon avis, les tribunaux doivent faire preuve de prudence considérable lorsqu'ils sont confrontés à des questions difficiles de politique économique. Il n'appartient pas à la magistrature d'évaluer l'efficacité ou la sagesse des diverses stratégies gouvernementales adoptées pour résoudre des problèmes économiques urgents. La question de la meilleure forme de lutte contre l'inflation embarrasse les économistes depuis plusieurs générations. Il ne serait guère souhaitable que les tribunaux tentent de se prononcer sur l'importance relative de ce qui, croit-on, cause l'inflation, comme l'expansion de la masse monétaire, les déficits fiscaux, l'inflation étrangère ou les perspectives inflationnistes inhérents de divers acteurs économiques individuels. C'est à bon droit qu'une grande déférence doit être manifestée envers le choix par le gouvernement d'une stratégie pour combattre ce problème complexe. Il faut aussi dûment respecter le rôle symbolique de chef de file que joue le gouvernement. Bien des initiatives gouvernementales, spécialement dans le domaine économique, comportent nécessairement une importante composante psychologique ou incitative qu'on ne saurait sous-évaluer. Le rôle du pouvoir judiciaire dans de telles situations consiste premièrement à assurer que la stratégie législative choisie est équitablement mise en œuvre et qu'elle porte atteinte aussi peu que raisonnablement possible aux droits et libertés garantis par la *Charte*.

L'intimée soumet, ni plus ni moins, que si une situation d'inégalité sociale ou économique n'est pas corrigée par le législateur dans une loi donnée, les tribunaux doivent interpréter cette loi de manière à corriger l'inégalité, sans quoi cette interprétation de la loi serait contraire à la Charte et la loi deviendrait elle-même, dans son application mais non dans son texte, contraire à la Charte. Avec déférence, je crois que ce serait là donner aux tribunaux un rôle que la Charte ne leur a pas donné et imposer aux législatures une obligation

<sup>27</sup> Voir *R. c. Big M Drug Mart Ltd. et autres*, [1985] 1 R.C.S. 295, à la p. 345, M. le juge Dickson; *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143, à la p. 169, M. le juge McIntyre; *R. c. Turpin*, [1989] 1 R.C.S. 1296, à la p. 1333, M<sup>me</sup> le juge Wilson; *R. c. Beare*, [1988] 2 R.C.S. 387, à la p. 401, M. le juge La Forest.

<sup>28</sup> [1987] 1 R.C.S. 424, à la p. 442. Voir aussi *R. c. Whyte*, [1988] 2 R.C.S. 3, à la p. 26; *R. c. Schwartz*, [1988] 2 R.C.S. 443, aux p. 487, 489, 493; *États-Unis d'Amérique c. Cotroni*, [1989] 1 R.C.S. 1469, aux p. 1495 et 1515-1516; *Irwin Toy Ltd c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 927, à la p. 990; *McKinney c. Université de Guelph*, [1990] 3 R.C.S. 229, à la p. 285.

the Charter, far from imposing it on them, has been careful to avoid.

The Charter imposes on legislatures no obligation to redress all social or economic inequalities. Rather, in subsection 15(2), it allows them to adopt “any law, program or activity that has as its object the amelioration of conditions of disadvantaged individuals or groups”. It seems obvious to me that what legislators have a power to do, they do not have a duty to do.

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 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, benefiting 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. It is the same as saying that when a social promotion program is adopted pursuant to subsection 15(2), Parliament must adopt as many sub-programs as there are sub-groups and the courts must determine which sub-program best corresponds to which sub-group. The situation would of course be different if in section 63 Parliament had provided that only women would be entitled to deduct child care costs. I note in this regard that it is precisely because in its original version section 63 applied to all women but only to some men that, in 1983, Parliament was obliged to give identical treatment

que la Charte, loin de leur imposer, a pris bien soin d’écarter.

La Charte, en effet, n’impose pas aux législatures l’obligation de corriger toutes les inégalités sociales ou économiques. Elle leur permet, plutôt, au paragraphe 15(2), d’adopter des «lois, programmes ou activités destinés à améliorer la situation d’individus ou de groupes défavorisés». Il me semble évident que ce que les législatures ont le pouvoir de faire, elles n’ont pas le devoir de le faire.

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 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. Autant soutenir, lorsqu’un programme de promotion sociale est adopté en vertu du paragraphe 15(2), que le Parlement doit adopter autant de sous-programmes qu’il y a de sous-groupes et que les tribunaux doivent déterminer quel sous-programme correspond le mieux à quel sous-groupe. La situation serait bien sûr différente si le Parlement, à l’article 63, avait établi que seules les femmes auraient droit de déduire les frais de garde d’enfants. Je note à ce sujet que c’est justement parce que l’article 63, dans sa version originale, visait toutes les femmes mais seulement certains



to both.<sup>29</sup> I also note that in the case at bar the respondent, who is in some measure claiming privileged treatment for professional women and parents, does not argue that the *Income Tax Act* would create unlawful discrimination between professional and salaried taxpayers if her argument was allowed. As Professor Faye Woodman argues:<sup>30</sup>

Certainly, in the Canadian context, one of the problems with *Symes* is that the "judicial interpretation" of sections 9 and 18 will affect other classifications, i.e.: employed and self-employed. But even accepting that this result is appropriate, the question still remaining to be answered is whether it is salutary from a tax policy perspective. The answer is a resounding no. Under this new regime, the richer the taxpayer, the more her child care expenses will be subsidized by other Canadian taxpayers. The poorer the taxpayer, the less she will receive. The poorest will receive nothing.

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,<sup>31</sup> 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

<sup>29</sup> *Schachter v. Canada*, [1990] 2 F.C. 129 (C.A.) appealed to the Supreme Court of Canada by leave to appeal granted by the Court on November 15, 1990, concerned a provision of the *Unemployment Insurance Act* [R.S.C., 1985, c. U-1] which was discriminatory in itself because it conferred rights on adoptive but not on natural parents. That case does not apply here, since s. 18(1)(a) of the Act is not in itself in any way discriminatory.

<sup>30</sup> *Supra*, note 20, at pp. 382-383.

<sup>31</sup> I refer here to the actual principle of s. 63, not its particular provisions, none of which as I have already said is the subject of a constitutional challenge in the case at bar.

hommes, que le Parlement a été contraint, en 1983, de donner un traitement identique aux unes comme aux autres<sup>29</sup>. Je note aussi qu'en l'espèce l'intimée, qui réclame en quelque sorte un traitement privilégié pour les femmes et les parents professionnels, ne prétend pas que la *Loi de l'impôt sur le revenu* créerait une discrimination illégale entre les contribuables professionnels et les contribuables salariés si elle avait gain de cause. Ainsi que le soutient la professeure Woodman<sup>30</sup>:

[TRADUCTION] Assurément, dans le contexte canadien, l'un des problèmes que pose l'arrêt *Symes*, c'est que l'«interprétation judiciaire» des articles 9 et 18 aura une incidence sur d'autres catégories, à savoir celles des personnes qui sont employées et celles des personnes travaillant pour leur propre compte. Mais même si cette conséquence était acceptable, il reste encore la question de savoir si elle est avantageuse du point de vue de la politique fiscale. Il faut répondre carrément par la négative. Sous ce nouveau régime, plus la contribuable est riche, plus ses frais de garde d'enfants seront subventionnés par les autres contribuables canadiens. Plus la contribuable est pauvre, moins elle recevra. Et la plus démunie ne recevra rien du tout . . .

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<sup>31</sup>, 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

<sup>29</sup> L'arrêt *Schachter c. Canada*, [1990] 2 C.F. 129 (C.A.), porté en appel devant la Cour suprême du Canada suite à l'autorisation d'interjeter appel accordée par cette dernière le 15 novembre 1990, concernait une disposition de la *Loi sur l'assurance-chômage* [L.R.C. (1985) chap. U-1] qui était en soi discriminatoire car elle accordait des droits aux parents adoptifs et non aux parents naturels. Cet arrêt ne s'applique pas en l'espèce, vu que l'art. 18(1)a) de la Loi n'est en lui-même aucunement discriminatoire.

<sup>30</sup> *Supra*, note 20, aux p. 382 et 383.

<sup>31</sup> Je traite ici du principe même de l'art. 63, et non de ses dispositions particulières dont aucune, en l'espèce, comme je l'ai déjà dit, ne fait l'objet d'une attaque constitutionnelle.

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

The Court is here being asked not only to fish in the most troubled socio-economic waters, but also to swim against the tide of a solution expressly adopted by Parliament in preference to that proposed by the respondent. The Charter, the taxpayers and the legal system would be badly served by acceding to such a request.

#### DISPOSITION OF CASE

I would allow the appeal and restore the notices of assessment issued by the Minister of National Revenue, with costs to the appellant at trial and on appeal.

PRATTE J.A.: I agree.

MACGUIGAN J.A.: I concur.

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

b On demande ici à la Cour non seulement de nager dans des eaux socio-économiques des plus troubles, mais aussi de nager à contre-courant d'une solution expressément retenue par le Parlement de préférence à celle proposée par l'intimée. c Ce serait mal servir la Charte, les contribuables et le système judiciaire que d'accéder à semblable demande.

#### DISPOSITIF

d J'accueillerais l'appel et rétablirais les avis de nouvelle cotisation émis par le ministre du Revenu national, avec dépens en faveur de l'appelante en première instance et en appel.

e LE JUGE PRATTE, J.C.A.: Je suis d'accord.

LE JUGE MACGUIGAN, J.C.A.: J'y souscris.