

Elizabeth C. Symes *Appellant*

v.

Her Majesty The Queen *Respondent*

and

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

INDEXED AS: SYMES v. CANADA

File No.: 22659.

1993: March 2; 1993: December 16.

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

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

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

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

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

Elizabeth C. Symes *Appelante*

c.

^a **Sa Majesté la Reine** *Intimée*

et

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

^c RÉPERTORIÉ: SYMES c. CANADA

N^o du greffe: 22659.

1993: 2 mars; 1993: 16 décembre.

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

^e EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cases Cited

By Iacobucci J.

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

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

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

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

Jurisprudence

Citée par le juge Iacobucci

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

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

By L'Heureux-Dubé J. (dissenting)

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

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

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

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

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

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

Statutes and Regulations Cited

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

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

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

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

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

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

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

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

Authors Cited

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

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

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

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

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

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

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

Lois et r eglements cit es

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

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

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

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

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

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

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

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

Doctrines cit es

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I. Facts

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

I. Les faits

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II. Relevant Constitutional and Statutory Provisions

A. *Constitutional Provisions*

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

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

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

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

32. (1) This Charter applies

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

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

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

II. Les dispositions constitutionnelles et législatives pertinentes

A. *Les dispositions constitutionnelles*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. *Statutory Provisions*

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

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

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

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

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

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

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

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

b B. *Les dispositions législatives*

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

4. (1) Aux fins de la présente loi,

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

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

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