

T-1878-86

T-1878-86

Elizabeth C. Symes (Plaintiff)

v.

Her Majesty the Queen (Defendant)

INDEXED AS: SYMES v. CANADA (T.D.)

Trial Division, Cullen J.—Toronto, February 21 and April 27; Ottawa, May 11, 1989.

Income tax — Income calculation — Deductions — Child care expenses of married mother of two — Nanny's salary deductible by law firm partner as expense incurred in gaining or producing income from business within Act s. 18(1)(a) — Liberal interpretation of Act s. 18(1)(a) in light of current social and economic realities — Reasoning in 1981 case Bowers v. Harding antiquated — Taxpayer having legal obligation to look after children — Women's and parents' equality rights guaranteed by Charter s. 15 requiring Act to be interpreted as allowing deduction of child care expenses as business expenses.

Constitutional law — Charter of Rights — Equality rights — Child care expenses — Tax deductions — Whether deductible as business expense by law firm partner — In view of women's and parents' legal responsibilities for child care and of fiscal disadvantages resulting therefrom, Charter s. 15 requiring Income Tax Act to be interpreted as allowing deduction of child care expenses as business expenses.

Constitutional law — Charter of Rights — Limitation clause — Income tax deduction of child care expenses incurred in earning income from business — Women's and parents' equality rights — No "pressing and substantial" objective justifying invocation of limitation clause.

The plaintiff, a married mother of two pre-schoolers, was a partner in a Toronto law firm. In her taxation year's 1982 to 1985, she employed a nanny. The plaintiff issued T-4 slips, deducted tax, CPP contributions and UI premiums. The issue was whether the nanny's salary—amounting to about \$47,000—was deductible as business expenses under paragraph 18(1)(a) of the Act or whether the taxpayer was only entitled to deduct \$9,000, the amounts allowed for child-care expenses under subsection 63(1) of the Act. The first question was whether the statute should be construed as allowing or disallowing the deduction. The second was whether disallowing the deduction violated the equality rights guaranteed by section 15 of the Charter.

Held, the action should be allowed.

The proper approach to be taken when dealing with the question of what expenses are to be considered business

Elizabeth C. Symes (demanderesse)

c.

^a Sa Majesté la Reine (défenderesse)RÉPERTORIÉ: SYMES c. CANADA (1^{re} INST.)

^b Section de première instance, juge Cullen—
Toronto, 21 février et 27 avril; Ottawa, 11 mai 1989.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Frais de garde d'enfants engagés par une mère mariée ayant deux enfants — L'associée d'un cabinet d'avocats peut réclamer, à titre de dépense engagée pour tirer un revenu d'une entreprise ou pour faire produire un revenu à une entreprise au sens de l'art. 18(1)a, une déduction pour le salaire versé à une bonne d'enfants — Interprétation libérale de l'art. 18(1)a à la lumière des réalités sociales et économiques actuelles — Le raisonnement adopté dans la décision de 1891 Bowers v. Harding est suranné — La contribuable a l'obligation légale de s'occuper de ses enfants — Les droits à l'égalité des femmes et des parents garantis par l'art. 15 de la Charte exigent d'interpréter la Loi comme permettant une déduction des frais de garde d'enfants à titre de dépenses d'entreprises.

Droit constitutionnel — Charte des droits — Droits à l'égalité — Frais de garde d'enfants — Déductions fiscales — Ces frais sont-ils susceptibles de déduction, à titre de dépense d'entreprise, pour l'associée d'un cabinet d'avocats? — Compte tenu des responsabilités des femmes et des parents en matière de garde d'enfants et des désavantages fiscaux en découlant, l'art. 15 de la Charte exige d'interpréter la Loi de l'impôt sur le revenu comme permettant la déduction de frais de garde d'enfants à titre de dépenses d'entreprise.

Droit constitutionnel — Charte des droits — Clause restrictive — Déduction, en matière d'impôt sur le revenu, des frais de garde d'enfants engagés pour tirer un revenu d'une entreprise — Droits à l'égalité des femmes et des parents — Absence d'objectif «réel et urgent» justifiant le recours à la clause restrictive.

^h La demanderesse, mère mariée de deux enfants d'âge préscolaire, était associée dans un cabinet d'avocats de Toronto. Dans ses années d'imposition 1982 à 1985, elle a engagé une bonne d'enfants. La demanderesse a délivré des feuilles T-4, a retenu l'impôt, des cotisations au RPC et des primes d'A-C. La question se pose de savoir si le salaire de la bonne d'enfants—qui s'élève à 47 000 \$—est déductible à titre de dépenses d'entreprise sous le régime de l'alinéa 18(1)a de la Loi ou si la contribuable a seulement le droit de déduire une somme de 9 000 \$, soit les montants accordés pour des frais de garde d'enfants en vertu du paragraphe 63(1) de la Loi. Il s'agit de déterminer, en premier lieu, si on devrait interpréter la Loi comme permettant ou refusant la déduction et, en deuxième lieu, si rejeter la déduction viole les droits à l'égalité garantis par l'article 15 de la Charte.

^j *Jugement*: l'action devrait être accueillie.

L'approche appropriée à adopter lorsqu'il s'agit de savoir quelles dépenses doivent être considérées comme des dépenses

expenses in the calculation of business profits is to ascertain whether the expense or disbursement was consistent with ordinary principles of commercial trading or well accepted principles of business practice. Principles of accounting can be helpful in that determination but they are not conclusive. The expense must also have been incurred for the purpose of gaining or producing income from a business. In that regard, there is an increasing tendency in the case law to interpret paragraph 18(1)(a) more liberally. The root of the reasoning behind the 1950's and 1960's cases which disallowed nanny expenses as a business deduction was the antiquated case of *Bowers v. Harding*, [1891] 1 Q.B. 560. That was a case from another age when there were rigid restrictions on women and they occupied a subordinate position in society and under the law.

On the facts of this case, the plaintiff exercised good business and commercial judgment in deciding to dedicate part of her resources from the law practice to the provision of child care. Furthermore, 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. And it did not matter that the plaintiff reported the nanny expenses on her personal income tax form rather than on the partnership's financial statement, as long as it was a proper deduction.

What makes this case unique is that the plaintiff has a legal obligation to look after her children and it is this legal obligation which distinguishes the provision of child care from other kinds of expenses that have been characterized as personal living expenses.

The plaintiff's argument based on section 15 of the Charter could only be invoked with respect to the balance of the 1985 taxation year subsequent to April 15, when section 15 came into effect, and subsequent taxation years. If in our society, we are to promote the equality of women, as clearly intended by section 15, then an interpretation of the *Income Tax Act* which allows women entrepreneurs (in the proper circumstances) to deduct their child care expenses to permit them to pursue a business, is clearly in order. The plaintiff has, on the basis of the Supreme Court of Canada's decision in *Andrews*, established the differential impact of the law, as well as the requisite discrimination based on her personal characteristics of sex and family or parental status. In light of *Andrews*, 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 violate section 15 of the Charter.

Upon a review of the evidence presented by the defendant, it was evident that there was no "pressing and substantial" objective to justify, under Charter section 1, denying deductibility as a business expense of the plaintiff's nanny costs.

d'entreprise dans le calcul des bénéfices d'entreprise consiste à se demander si la dépense ou le débours était conforme aux principes ordinaires des affaires commerciales ou aux principes bien reconnus de la pratique courante des affaires. Les principes comptables sont utiles à cet égard, mais ils ne sont pas déterminants. La dépense doit également avoir été engagée en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou de faire produire un revenu à une entreprise. À ce sujet, on a de plus en plus tendance à interpréter l'alinéa 18(1)a) de façon plus libérale. Le raisonnement qui sous-tend les décisions des années 1950 et 1960 qui ont rejeté les dépenses relatives à l'engagement de bonnes d'enfants provient de celui adopté dans l'affaire *Bowers v. Harding*, [1918] 1 Q.B. 560, maintenant désuète. Cette affaire provenait d'un autre âge où on imposait de sévères restrictions aux femmes et où elles occupaient une position subalterne dans la société et sous le régime de la loi.

Compte tenu des faits de l'espèce, la demanderesse a fait preuve de bon sens commercial en décidant de consacrer une partie des ses ressources tirées de la pratique du droit au soin de ses enfants. De plus, 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. Et il importe peu que la demanderesse ait déclaré les dépenses liées à l'engagement d'une bonne d'enfants sur sa formule personnelle de déclaration d'impôt sur le revenu plutôt que sur l'état financier de la société, pourvu qu'il s'agisse d'une déduction appropriée.

Ce qui rend ce cas unique est que la demanderesse a l'obligation légale de s'occuper de ses enfants, et que c'est cette obligation légale qui distingue le coût du soin des enfants d'autres types de dépenses qui ont été qualifiés de frais de subsistance personnels.

L'argument de la demanderesse fondé sur l'article 15 de la Charte ne saurait être invoqué qu'en ce qui concerne le reste de l'année d'imposition 1985 ultérieur au 15 avril, date de l'entrée en vigueur de l'article 15, et les années d'imposition ultérieures. Si dans notre société nous devons favoriser l'égalité des femmes, ce que vise clairement l'article 15, alors une interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui permet aux femmes entrepreneurs (dans les circonstances appropriées) de déduire leurs frais de garde d'enfants pour qu'elles s'engagent dans une entreprise est clairement dans les règles. La demanderesse a, compte tenu de l'arrêt *Andrews* de la Cour suprême du Canada, établi l'effet particulier de la loi ainsi que la discrimination requise fondée sur ses caractéristiques personnelles que sont le sexe et l'état familial ou parental. À la lumière de l'arrêt *Andrews*, 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 important à la participation des femmes violerait l'article 15 de la Charte.

Il ressort d'un examen de la preuve produite par la défendresse qu'il n'existait aucun objectif «réel et urgent» pour justifier, sous le régime de l'article premier de la Charte, le refus de la déductibilité, à titre de dépense d'entreprise, des dépenses faites par la demanderesse pour l'engagement d'une bonne d'enfants.

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.), ss. 1, 15.
- Child Welfare Act*, R.S.O. 1980, c. 66, s. 19(1)(b)(ii),(iii).
- Criminal Code*, R.S.C. 1970, c. C-34, ss. 197, 234.1 (as enacted by S.C. 1974-75-76, c. 93, s. 15).
- Employment Standards Act*, R.S.O. 1980, c. 137.
- Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 12(1)(a), 27(1)(a).
- Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 9, 18(1)(a),(h), 63(1) (as am. by S.C. 1984, c. 1 s. 25; c. 45, s. 22), 67.
- O. Reg. 75/84, s. 1.
- O. Reg. 39/85, s. 1.
- R.R.O. 1980, Reg. 283 (*Employment Standards Act*).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

- Royal Trust Co. v. M.N.R.* (1957), 57 DTC 1055 (Ex. Ct.); *Neonex International Ltd. v. Her Majesty the Queen* (1978), 78 DTC 6339 (F.C.A.); *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; 66 DTC 5280; *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. M.N.R.* (1970), 70 DTC 6085 (Exch. Ct.); *Aluminium Company of Canada Ltd. v. The Queen*, [1974] 1 F.C. 387; 74 DTC 6408 (T.D.); *Holmes v. The Queen*, [1974] 1 F.C. 353; 74 DTC 6143 (T.D.); *Imperial Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1947] Ex.C.R. 527; 3 DTC 1090; *Parkinson v. M.N.R.* (1951), 51 DTC 323 (TAB); *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143; *The Queen v. Oakes*, [1986] 1 S.C.R. 103; *R. v. Seo* (1986), 54 O.R. (2nd) 293 (C.A.).

DISAPPROVED:

- Bowers v. Harding*, [1891] 1 Q.B. 560.

DISTINGUISHED:

- Associated Investors of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 Ex.C.R. 96; *Mandel v. The Queen*, [1977] 1 F.C. 673; (1976), 76 DTC 6316 (T.D.); aff'd [1979] 1 F.C. 560; (1978) 78 DTC 6518 (C.A.); *Bank of Nova Scotia (The) v. R.*, [1980] 2 F.C. 545; (1979), 80 DTC 6009 (T.D.); aff'd [1982] 1 F.C. 311; (1981), 81 DTC 5115 (C.A.); *Canadian General Electric Company v. The Minister of National Revenue*, [1962] S.C.R. 3; *Minister of National Revenue v. Anaconda American Brass Ltd.*, [1956] A.C. 85 (P.C.).

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.), art. 1, 15.
- Child Welfare Act*, R.S.O. 1980, chap. 66, art. 19(1)(b)(ii),(iii).
- Code criminel*, S.R.C. 1970, chap. C-34, art. 197, 234.1 (édicte par S.C. 1974-75-76, chap. 93, art. 15).
- Employment Standards Act*, L.R.O. 1980, chap. 137.
- Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, art. 12(1)a, 27(1)a).
- 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, ann. III, art. 26), h, 63(1) (mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 25; chap. 45, art. 22), 67.
- O. Reg. 75/84, art. 1.
- O. Reg. 39/85, art. 1.
- R.R.O. 1980, Règ. 283 (*Employment Standards Act*).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

- Royal Trust Co. v. M.N.R.* (1957), 57 DTC 1055 (C. de l'É.); *Neonex International Ltd. c. Sa Majesté la Reine* (1978), 78 DTC 6339 (C.A.F.); *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du Revenu)*, [1988] 2 R.C.S. 175; *Premium Iron Ores Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.S. 685; 66 DTC 5280; *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. M.N.R.* (1970), 70 DTC 6085 (C.de l'É.); *Aluminium Company of Canada Ltd. c. La Reine*, [1974] 1 C.F. 387; 74 DTC 6408 (1^{re} inst.); *Holmes c. La Reine*, [1974] 1 C.F. 353; 74 DTC 6143 (1^{re} inst.); *Imperial Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1947] R.C.É. 527; 3 DTC 1090; *Parkinson v. M.N.R.* (1951), 51 DTC 323 (CAI); *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143; *La Reine c. Oakes*, [1986] 1 R.C.S. 103; *R. v. Seo* (1986), 54 O.R. (2nd) 293 (C.A.).

DÉCISION REJETÉE:

- Bowers v. Harding*, [1891] 1 Q.B. 560.

DISTINCTION FAITE AVEC:

- Associated Investors of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 R.C.É. 96; *Mandel c. La Reine*, [1977] 1 C.F. 673; (1976), 76 DTC 6316 (1^{re} inst.); confirmé par [1979] 1 C.F. 560; (1978) 78 DTC 6518 (C.A.); *La Banque de Nouvelle-Écosse c. R.*, [1980] 2 C.F. 545; (1979), 80 DTC 6009 (1^{re} inst.); confirmé par [1982] 1 C.F. 311; (1981), 81 DTC 5115 (C.A.); *Canadian General Electric Company v. The Minister of National Revenue*, [1962] R.C.S. 3; *Minister of National Revenue v. Anaconda American Brass Ltd.*, [1956] A.C. 85 (P.C.).

CONSIDERED:

Smith, Kline & French Laboratories Ltd. v. Canada (Attorney General), [1987] 2 F.C. 359 (C.A.).

REFERRED TO:

Bailey et al. v. Minister of National Revenue (1980), 1 C.H.R.R. D/193 (C.H.R.T.).

COUNSEL:

Mary Eberts and *Wendy M. Matheson* for plaintiff.
John R. Power, Q.C. and *Sandra E. Phillips* for defendant.

SOLICITORS:

Tory, Tory, DesLauriers & Binnington, Toronto, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

CULLEN J.: This is an appeal from reassessments of tax for the plaintiff's 1982, 1983, 1984 and 1985 taxation years. In these reassessments the Minister of National Revenue (MNR) disallowed the deductions of \$10,075, \$11,200, \$13,173 and \$13,359 paid in respect of a Mrs. Simpson's (Simpson) salary as a business expense for the 1982, 1983, 1984 and 1985 taxation years respectively; and instead allowed a revised child care deduction of \$1,000 in respect of the 1982 expense, a \$2,000 deduction in respect of the 1983 and 1984 expense and a \$4,000 deduction in respect of the 1985 expense.

The plaintiff, during the period in question, was a full-time practising lawyer and a partner in a law firm in Toronto. In the 1982, 1983 and 1984 taxation years the plaintiff was the mother of one daughter and in 1985 was the mother of two daughters. Both children are of pre-school age. The plaintiff is married. As she was involved on a full-time basis with her business, she employed Simpson as a nanny in order to ensure that her daughters would be properly cared for at home. There is no dispute that Simpson's duties were solely and entirely to care for the plaintiff's daughters.

DÉCISION EXAMINÉE:

Smith, Kline & French Laboratories Ltd. c. Canada (Procureur Général), [1987] 2 C.F. 359 (C.A.).

DÉCISION CITÉE:

Bailey et al. v. Minister of National Revenue (1980), 1 C.H.R.R. D/193 (T.C.D.P.).

AVOCATS:

Mary Eberts et *Wendy M. Matheson* pour la demanderesse.
John R. Power, c.r. et *Sandra E. Phillips* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Tory, Tory, DesLauriers & Binnington, Toronto, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

LE JUGE CULLEN: Appel est interjeté des nouvelles cotisations établies pour les années d'imposition 1982, 1983, 1984 et 1985 de la demanderesse. Dans ces nouvelles cotisations, le ministre du Revenu national (MRN) a refusé la déduction des sommes de 10 075 \$, de 11 200 \$, de 13 173 \$ et de 13 359 \$ versées à l'égard du salaire d'une certaine Mme Simpson (Simpson), déduction faite à titre de dépense d'entreprise pour les années d'imposition 1982, 1983, 1984 et 1985 respectivement, et il a, à la place, accueilli une déduction révisée, pour frais de garde d'enfants, de 1 000 \$ à l'égard des dépenses de 1982, une déduction de 2 000 \$ à l'égard des dépenses de 1983 et 1984 et une déduction de 4 000 \$ à l'égard des dépenses de 1985.

À l'époque en cause, la demanderesse était une avocate exerçant sa profession à temps plein et associée dans un cabinet d'avocats de Toronto. Dans les années d'imposition 1982, 1983 et 1984, la demanderesse était la mère d'une fille et en 1985, de deux filles. Les deux enfants sont d'âge préscolaire. La demanderesse est mariée. Comme elle pratiquait le droit à temps plein, elle a engagé Simpson comme bonne d'enfants pour que ses filles reçoivent des soins appropriés à la maison. On ne conteste pas que les fonctions de Simpson consistaient uniquement et entièrement dans le soin des filles de la demanderesse.

In each of the taxation years the plaintiff issued a T-4 slip to Simpson and Simpson paid tax on the amount she received as wages. The plaintiff also deducted from Simpson's wages and remitted to Revenue Canada Simpson's income payments, Canada Pension Plan [CPP] contributions and Unemployment Insurance [UI] premiums. When the plaintiff filed her income tax returns, she deducted the amounts paid in respect of Simpson's wages as business expenses.

By notice of assessments in respect of the 1983 and 1984 taxation years, Revenue Canada accepted the plaintiff's deduction of Simpson's salary as a business expense. However, by notices of reassessment dated December 9, 1985 and November 7, 1986 the plaintiff was advised that the deductions claimed for Simpson's salary had been disallowed and that: 1) a revised child care deduction of \$1,000 had been allowed in respect of the 1982 taxation year; 2) a revised child care deduction of \$2,000 had been allowed in respect of the 1983 and 1984 taxation years; and 3) a revised child care deduction of \$4,000 had been allowed in respect of the 1985 taxation year.

The basis for the disallowances was that the wages paid to Simpson were not outlays or expenses incurred for the purpose of gaining or producing income from business, but were personal or living expenses. The amounts allowed were for child care expenses under subsection 63(1) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 25; c. 45, s. 22)], (the Act).

The plaintiff objected to the disallowances of the deductions for all four tax years by notices of objection dated March 7, 1986 and December 23, 1986. The reassessments were confirmed by notice of confirmation dated May 20, 1986.

PLAINTIFF'S POSITION:

The plaintiff maintains that the expenses of the wages claimed for each tax year in question were properly deductible as these expenses were part of

Dans chacune des années d'imposition, la demanderesse a délivré un feuillet T-4 à Simpson qui a payé l'impôt sur la somme qu'elle a reçue à titre de salaire. La demanderesse a également déduit du salaire de Simpson et remis à Revenu Canada des versements à titre de revenu, des cotisations au Régime de pensions du Canada [RPC] et des primes d'assurance-chômage [A-C]. Au moment de la production de sa déclaration d'impôt sur le revenu, elle a déduit, à titre de dépense d'entreprise, les sommes versées à Simpson pour son salaire.

Par avis de cotisations pour les années d'imposition 1983 et 1984, Revenu Canada a accepté la déduction, à titre de dépense d'entreprise, du salaire de Simpson faite par la demanderesse. Toutefois, par avis de nouvelles cotisations datées du 9 décembre 1985 et du 7 novembre 1986, on a avisé la demanderesse que les déductions réclamées pour le salaire de Simpson avaient été rejetées et que: 1) une déduction révisée de 1 000 \$ pour frais de garde d'enfants avait été accordée pour l'année d'imposition 1982; 2) une déduction révisée de 2 000 \$ pour frais de garde d'enfants avait été accordée pour les années d'imposition 1983 et 1984; et 3) une déduction révisée de 4 000 \$ pour frais de garde d'enfants avait été accueillie pour l'année d'imposition 1985.

Le rejet des déductions reposait sur le fait que les salaires versés à Simpson n'étaient pas des débours ou des dépenses faites ou engagées en vue de tirer un revenu d'une entreprise, mais qu'ils étaient des frais personnels ou des frais de subsistance. Les sommes accordées l'ont été pour les frais de garde d'enfants prévus au paragraphe 63(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63 (mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 25; chap. 45, art. 22)] (la Loi).

La demanderesse s'est opposée au rejet des déductions pour toutes les quatre années d'imposition au moyen d'avis d'opposition datés du 7 mars 1986 et du 23 décembre 1986. Les nouvelles cotisations ont été confirmées par un avis de confirmation en date du 20 mai 1986.

LA POSITION DE LA DEMANDERESSE:

La demanderesse fait valoir que les dépenses que représentent les salaires réclamées pour chaque année d'imposition en question étaient

the calculation of the plaintiff's income from business under section 9 of the Act and that these expenses were made for the purpose of gaining or producing income from the business, within the meaning of paragraph 18(1)(a) of the Act. The plaintiff submits that if Simpson had not been caring for the plaintiff's two daughters, the plaintiff would not have been able to engage in the practice of law and would have earned no income from that business (i.e. the law firm) during the taxation years in question. Therefore it was reasonable for the plaintiff to hire Simpson to ensure that her daughters were properly cared for while the plaintiff was earning income from the business. Moreover, by so doing, the plaintiff also fulfilled her legal obligation to care for her children, as required by section 197 of the *Criminal Code*, R.S.C. 1970, c. C-34 as amended, and subparagraphs 19(1)(b)(ii) and (iii) of the *Child Welfare Act*, R.S.O. 1980, c. 66, as amended.

The plaintiff contends that section 63 of the Act (the child care deduction provision) does not adversely affect the plaintiff's claim because: 1) the deduction of an expense in calculating the profit from a business in accordance with sections 9 and 18 of the Act is a separate item for a section 63 deduction; and 2) section 67 of the Act allows a taxpayer to make a deduction for an outlay or expense in respect of which any amount is otherwise deductible "to the extent that the outlay or expense was reasonable in the circumstances."

The plaintiff further submits that the MNR's disallowance of the deduction of the expenses claimed violates the guarantee of equality set out in subsection 15(1) 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.)] (the Charter) for the following reasons: 1) the disallowance as a business expense of child care expenses incurred to permit a parent to earn income from a business, while requiring a parent/employer to make deductions from income at source, provide a T-4 and make remittances of the employee and employer portion of Unemployment Insurance and Canada Pension Plan premiums, amounts to an invidious distinction between

régulièrement déductibles puisque ces dépenses faisaient partie du calcul du son revenu tiré d'une entreprise en vertu de l'article 9 de la Loi, et qu'elles ont été engagées en vue de tirer un revenu de l'entreprise au sens de l'alinéa 18(1)a) [mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 126, ann. III, art. 26] de la Loi. Selon la demanderesse, si Simpson ne s'était pas occupée de ses deux filles, elle n'aurait pas pu pratiquer le droit et n'aurait tiré aucun revenu de cette entreprise (c.-à-d. le cabinet d'avocats) au cours des années d'imposition en question. En conséquence, il était raisonnable pour la demanderesse d'engager Simpson pour s'assurer que ses filles recevaient des soins appropriés pendant qu'elle tirait un revenu de l'entreprise. De plus, en le faisant, la demanderesse s'est acquittée de son obligation légale, celle de prendre soin de ses enfants, comme l'exigent l'article 197 du *Code criminel*, S.R.C. 1970, chap. C-34, modifié, et les sous-alinéas 19(1)b)(ii) et (iii) de la *Child Welfare Act*, R.S.O. 1980, chap. 66, modifiée.

La demanderesse soutient que l'article 63 de la Loi (la disposition relative à la déduction pour frais de garde d'enfants) ne porte pas atteinte à sa réclamation parce que: 1) la déduction d'une dépense dans le calcul du bénéfice tiré d'une entreprise conformément aux articles 9 et 18 de la Loi est un poste distinct pour une déduction fondée sur l'article 63; et 2) l'article 67 de la Loi autorise le contribuable à faire une déduction pour un débours ou une dépense à l'égard de laquelle une somme est par ailleurs déductible «dans la mesure où ce débours ou cette dépense était raisonnable eu égard aux circonstances.»

La demanderesse prétend que, en rejetant la déduction des dépenses réclamées, le MRN a violé la garantie de l'égalité prévue au paragraphe 15(1) 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.)] (la Charte) pour les motifs suivants: 1) le rejet de la déduction, à titre de dépense d'entreprise, des frais de garde d'enfants engagés pour permettre à un parent de tirer un revenu d'une entreprise, tout en exigeant qu'un parent/employeur fasse des déductions de revenu à la source, fournisse un T-4 et effectue des versements de la partie des primes d'assurance-chômage et des cotisations au Régime de pensions du

the parent/employer and other employers, who are allowed to deduct from business income the wages paid to employees as well as the employer share of Unemployment Insurance and Canada Pension Plan contributions. Accordingly, such disallowance constitutes a denial of the equal benefit of the law; and 2) the disallowance as a business expense of child care expenses incurred to permit a parent to earn income from a business has a disproportionate impact on women, who remain in fact primarily responsible for child care in our society, and therefore constitutes a denial of the equal benefit of the law on the basis of sex.

The plaintiff also maintains that the limitations on her equality rights noted above do not amount to reasonable limits imposed by law which are demonstrably justified in a free and democratic society (i.e. section 1 of the Charter).

DEFENDANT'S POSITION:

The defendant submits that the MNR properly disallowed the salary paid to Simpson as a business expense because the amounts in question were not outlays or expenses made or incurred by the plaintiff for the purpose of gaining or producing income from a business within the meaning of paragraph 18(1)(a) of the Act but were personal or living expenses within the meaning of paragraph 18(1)(h) and subsection 248(1) of the Act. Further, the MNR correctly reassessed the plaintiff and allowed the deductions of \$1,000, \$2,000, \$2,000 and \$4,000 for the 1982, 1983, 1984 and 1985 taxation years respectively, as child care expenses in accordance with subsection 63(1) of the Act.

The defendant maintains that the disallowance of the deduction sought by the plaintiff for the amounts in question pursuant to paragraphs 18(1)(a) and 18(1)(h) does not conflict with any provisions of the Charter. The defendant also submits that the provisions of section 15 of the Charter do not apply to the 1982, 1983 and 1984 taxation years.

Canada que contribuent l'employé et l'employeur, équivaut à une distinction injuste entre le parent/employeur et les autres employeurs, qui peuvent déduire du revenu d'entreprise les salaires payés aux employés, ainsi que la part des cotisations à l'assurance-chômage et au Régime de pensions du Canada qui revient à l'employeur. En conséquence, ce rejet constitue un déni du même bénéfice de la loi; et 2) le rejet de la déduction, à titre de dépense d'entreprise, des frais de garde d'enfants engagés pour permettre à un parent de tirer un revenu d'une entreprise a un effet disproportionné sur les femmes, à qui incombe la tâche principale de la garde d'enfants dans notre société, et constitue donc un déni du même bénéfice de la loi fondé sur le sexe.

La demanderesse soutient également que les restrictions de ses droits à l'égalité notées ci-dessus ne constituent pas des limites raisonnables imposées par la loi dont la justification puisse se démontrer dans le cadre d'une société libre et démocratique (c.-à-d. l'article premier de la Charte).

LA POSITION DE LA DÉFENDERESSE:

La défenderesse soutient que le MRN a à juste titre refusé la déduction, à titre de dépense d'entreprise, du salaire payé à Simpson, parce que les sommes en question n'étaient pas des débours ou des dépenses faites ou engagées par la demanderesse en vue de tirer un revenu d'une entreprise, au sens de l'alinéa 18(1)a) de la Loi, mais qu'elles étaient des frais personnels ou des frais de subsistance au sens de l'alinéa 18(1)h) et du paragraphe 248(1) de la Loi. De plus, le MRN a correctement fixé de nouveau l'impôt à payer par la demanderesse, et il a accordé les déductions de 1 000 \$, de 2 000 \$ et de 4 000 \$ pour les années d'imposition 1982, 1983, 1984 et 1985 respectivement, à titre de frais de garde d'enfants, conformément au paragraphe 63(1) de la Loi.

La défenderesse fait valoir que le rejet de la déduction, réclamée par la demanderesse, des sommes en question en vertu des alinéas 18(1)a) et 18(1)h) n'est pas incompatible avec l'une quelconque des dispositions de la Charte. Toujours selon la défenderesse, les dispositions de l'article 15 de la Charte ne s'appliquent pas aux années d'imposition 1982, 1983 et 1984.

Therefore, essentially what has to be determined in the case at bar is the proper characterization of the payments made by the plaintiff to Simpson.

Deductibility of Simpson's salary under the Income Tax Act:

In dealing with the taxation aspect of this case, the first matter to be addressed is whether the salary paid to Simpson may be deducted as an expense under section 9 and paragraphs 18(1)(a) and 18(1)(h) of the Act. Subsection 9(1) states that a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is his/her profit therefrom for the year. Paragraph 18(1)(a) of the Act provides a general restraint on the deductions permitted in the computation of a taxpayer's income from a business or property by prohibiting the deduction of outlays or expenses except to the extent that they were made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income. Paragraph 18(1)(h) contains a further limitation in that it prohibits the deduction of personal or living expenses.

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:

There is no doubt that the proper treatment of revenue and expenses in the calculation of profits for income tax purposes with a view to obtaining an accurate reflection of the taxable income of a taxpayer, is not necessarily based on generally accepted accounting principles. Whether it is so based or not is a question of law for determination by the Court having regard to those principles (see: *M.N.R. v. Anaconda Brass Ltd.* (1956), A.C. 85; see also *Associated Investories of Canada Ltd. v. M.N.R.* (1967) 2 Ex. C.R. 96, at pages 101 and 102).

per Urie J., *Neonex International Ltd. v Her Majesty the Queen* (1978), 78 DTC 6339 (F.C.A.), at page 6348.

After reviewing the cases, I agree with counsel for the plaintiff that the proper approach to be taken when dealing with the question of what expenses are to be considered business expenses in the calculation of business profits is to ascertain whether the expense or disbursement was consistent with ordinary principles of commercial trading or well accepted principles of business

En conséquence, ce qu'il faut essentiellement déterminer en l'espèce est la caractérisation appropriée des paiements faits par la demanderesse à Simpson.

Déductibilité du salaire de Simpson sous le régime de la Loi de l'impôt sur le revenu:

En abordant l'aspect imposition de l'espèce, il faut se demander tout d'abord si la salaire payé à Simpson peut être déduit à titre de dépense en vertu de l'article 9 et des alinéas 18(1)(a) et 18(1)(h) de la Loi. Le paragraphe 9(1) dit que 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. L'alinéa 18(1)(a) de la Loi prévoit une restriction générale des déductions permises dans le calcul du revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise ou d'un bien en interdisant la déduction des débours ou des dépenses sauf dans la mesure où elles ont été faites ou engagées par le contribuable en vue de tirer ou faire produire un revenu. L'alinéa 18(1)(h) contient une autre restriction en ce qu'il interdit la déduction des frais personnels ou des frais de subsistance.

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:

Il n'est nullement nécessaire, pour calculer les bénéfices de façon à représenter fidèlement le revenu imposable d'un contribuable, de fonder le rapprochement des recettes et des dépenses sur les principes comptables généralement reconnus. Que le rapprochement soit fondé ou non sur ces principes, voilà une question de droit qu'il appartient à la Cour de trancher eu égard à ces derniers (voir *M.N.R. v. Anaconda Brass Ltd.* (1956), A.C. 85; voir aussi *Associated Investories of Canada Ltd. v. M.N.R.* (1967), 2 R.C.É. 96, aux pages 101 et 102).

Il s'agit là des propos tenus par le juge Urie dans l'affaire *Neonex International Ltd. c. Sa Majesté la Reine* (1978), 78 DTC 6339 (C.A.F.) à la page 6348.

Après avoir examiné la jurisprudence, je conviens avec l'avocate de la demanderesse que l'approche appropriée à adopter lorsqu'il s'agit de savoir quelles dépenses doivent être considérées comme des dépenses d'entreprise dans le calcul des bénéfices d'entreprise consiste à se demander si la dépense ou le débours était conforme aux principes ordinaires des affaires commerciales ou aux princi-

practice. (*Royal Trust Co. v. M.N.R.* (1957), 57 DTC 1055 (Ex. Ct.); *Neonex, supra*; *Mattabi Mines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*, [1988] 2 S.C.R. 175).

The defendant put forward a number of cases (*Associated Investors of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 Ex.C.R. 96; *Mandel v. The Queen*, [1977] 1 F.C. 673; (1976), 76 DTC 6316 (T.D.); aff'd [1979] 1 F.C. 560; (1978), 78 DTC 6518 (C.A.); *Bank of Nova Scotia (The) v. R.*, [1980] 2 F.C. 545; (1979), 80 DTC 6009 (T.D.); aff'd [1982] 1 F.C. 311; (1981), 81 DTC 5115 (C.A.); *Canadian General Electric Company v. The Minister of National Revenue*, [1962] S.C.R. 3; *Minister of National Revenue v. Anaconda American Brass Ltd.*, [1956] A.C. 85 (P.C.)) in support of the proposition that "business practice" can be determined only by means of accounting evidence. In general, these cases involve an attempt by a taxpayer to use a particular method of accounting to escape tax liability and for this reason the focus was on the "principles of accounting" test rather than on a business practice test. Therefore, I am satisfied that the test is a business test, not an accounting test. However, this does not necessarily mean that accounting evidence, if presented, should not be considered, just that it should not be determinative of the issue.

Thus profit from a business, subject to any special direction in the statute, must be determined in accordance with ordinary commercial principles and business practice, having regard to the circumstances of each particular case. Further, for the expense in question to be deductible it must also be made or incurred for the purpose of gaining or producing income from the business.

The question of whether an outlay or expense was incurred for the purpose of earning income has been the subject of much judicial consideration. There is no point in attempting to review all the case law on this subject; instead I propose to illustrate that there is an increasing tendency to

pes bien reconnus de la pratique courante des affaires. (*Royal Trust Co. v. M.N.R.* (1957), 57 DTC 1055 (C. de l'É.); *Neonex, précité*; *Mattabi Mines Ltd. c. Ontario (Ministre du Revenu)*, [1988] 2 R.C.S. 175).

À l'appui de l'idée qu'on ne peut déterminer la «pratique courante des affaires» qu'au moyen d'éléments de preuve comptables, la défenderesse a cité de la jurisprudence suivante (*Associated Investors of Canada Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 R.C.É. 96; *Mandel c. La Reine*, [1977] 1 C.F. 673; (1976), 76 DTC 6316 (1^{re} inst.), portée en appel [1979] 1 C.F. 560; (1978), 78 DTC 6518 (C.A.); *La Banque de Nouvelle-Écosse c. R.*, [1980] 2 C.F. 545; (1979), 80 DTC 6009 (1^{re} inst.), portée en appel [1982] 1 C.F. 311; (1981), 81 DTC 5115 (C.A.); *Canadian General Electric Company v. The Minister of National Revenue*, [1962] R.C.S. 3; *Minister of National Revenue v. Anaconda American Brass Ltd.*, [1956] A.C. 85 (P.C.)). En général, ces affaires portent sur la tentative par un contribuable d'utiliser une méthode comptable particulière pour se soustraire à l'obligation fiscale et, pour cette raison, l'accent est mis sur le critère des «principes comptables» plutôt que sur le critère de la pratique courante des affaires. En conséquence, je suis convaincu que le critère est un critère des affaires et non un critère comptable. Toutefois, cela ne signifie nécessairement pas que les éléments de preuve comptables, s'ils sont produits, ne devraient pas entrer en ligne de compte, seulement qu'ils ne devraient pas trancher la question.

Ainsi donc, les bénéficiaires tirés d'une entreprise, sous réserve d'une directive spéciale dans la loi, doivent être déterminés conformément aux principes ordinaires des affaires commerciales et à la pratique courante des affaires, compte tenu de toutes les circonstances de chaque cas d'espèce. De plus, pour que la dépense en question soit déductible, elle doit également être faite ou engagée en vue de tirer un revenu de l'entreprise ou de faire produire un revenu à l'entreprise.

La question de savoir si un débours ou une dépense a été faite ou engagée en vue de tirer un revenu a fait l'objet d'une jurisprudence abondante. Il n'y a pas lieu d'examiner toute la jurisprudence portant sur ce sujet; au lieu de cela, je me propose de souligner qu'on a de plus en plus

interpret paragraph 18(1)(a) of the Act more liberally. In the case of *Royal Trust Co. v. M.N.R.*, *supra*, the Exchequer Court found that club dues paid for its executives by the company were deductible. Thorson P. made the following comments at page 1060:

Thus, it may be stated categorically that in a case under *The Income Tax Act* the first matter to be determined in deciding whether an outlay or expense is outside the prohibition of section 12(1)(a) of the Act is whether it was made or incurred by the taxpayer in accordance with the ordinary principles of commercial trading or well accepted principles of business practice. If it was not, that is the end of the matter. But if it was, then the outlay or expense is properly deductible unless it falls outside the expressed exception of section 12(1)(a) and, therefore, within its prohibition.

He continued at page 1062:

The essential limitation in the exception expressed in section 12(1)(a) is that the outlay or expense should have been made by the taxpayer "for the purpose" of gaining or producing income "from the business". It is the purpose of the outlay or expense that is emphasized but the purpose must be that of gaining or producing income "from the business" in which the taxpayer is engaged. If these conditions are met the fact that there may be no resulting income does not prevent the deductibility of the amount of the outlay or expense. Thus, in a case under *The Income Tax Act* if an outlay or expense is made or incurred by a taxpayer in accordance with the principles of commercial trading or accepted business practice and it is made or incurred for the purpose of gaining or producing income from his business its amount is deductible for income tax purposes.

This case is significant because of the relative remoteness of the expenditure from its purpose and for the emphasis given to purpose rather than result.

Further, in *Premium Iron Ores Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] S.C.R. 685; 66 DTC 5280 the Court allowed the deduction of legal expenses incurred in protecting income already earned. The expenses in question were incurred in making preparations to dispute a claim that had been made by the U.S. Internal Revenue Service.

Jackett P. in *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. M.N.R.* (1970), 70 DTC 6085 (Exch. Ct.), held that all the contributions made by the appellant that were over \$100 were deductible under paragraph 12(1)(a) [*Income Tax Act*,

tendance à interpréter l'alinéa 18(1)a de la Loi de façon plus libérale. Dans l'affaire *Royal Trust Co. v. M.N.R.*, précitée, la Cour de l'Échiquier a conclu que la cotisation à un club versée pour ses cadres par la société étaient déductibles. Le président Thorson s'est prononcé en ces termes à la page 1060:

[TRADUCTION] Ainsi donc, on peut dire catégoriquement que dans une affaire sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la première question à trancher pour déterminer si un débours ou une dépense n'est pas visée par l'interdiction de l'alinéa 12(1)a de la Loi est de savoir si elle a été faite ou engagée par le contribuable conformément aux principes ordinaires des affaires commerciales ou aux principes bien reconnus de la pratique courante des affaires. Dans la négative, la question est vidée. Mais dans l'affirmative, le débours ou la dépense est alors régulièrement déductible à moins qu'elle ne soit pas visée par l'exception prévue à l'article 12(1)a) et tombe donc sous le coup de son interdiction.

Il a ajouté à la page 1062:

[TRADUCTION] La limitation essentielle aux exceptions prévues à l'article 12(1)a) est que la dépense ou débours doit avoir été consenti par le contribuable «dans le but de gagner ou de produire un revenu «dérivé de l'entreprise». C'est le but de la dépense ou du débours qui est important. Le but doit être de gagner ou de produire un revenu «dérivé d'une entreprise» à laquelle le contribuable se consacre. Si de telles conditions sont réunies, le fait qu'il peut ne pas en résulter de profit n'empêche nullement la déductibilité du montant du débours ou de la dépense. Ainsi, dans une affaire jugée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, si une dépense ou un débours est consenti ou subi par un contribuable conformément aux principes des affaires commerciales ou de la pratique courante des affaires et s'il est consenti ou subi dans le but de gagner ou de produire un revenu dérivé de son entreprise, son montant est déductible aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'espèce est importante en raison du caractère indirect relatif entre la dépense et son but et de l'accent mis sur le but plutôt que sur le résultat.

De plus, dans l'arrêt *Premium Iron Ores Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.S. 685; 66 DTC 5280, la Cour a accueilli la déduction des frais de justice engagés pour protéger un revenu déjà gagné. Les frais en question ont été engagés en vue de prendre des dispositions pour contester une réclamation qui avait été faite par le Internal Revenue Service des États-Unis.

Dans l'affaire *Olympia Floor & Wall Tile (Quebec) Ltd. v. M.N.R.* (1970), 70 DTC 6085 (C. de l'É.), le président Jackett a statué que toutes les contributions de l'appelante qui dépassaient 100 \$ étaient déductibles, sous le régime de l'alinéa

R.S.C. 1952] in computing the appellant's income; the remainder of the contributions were deductible under paragraph 27(1)(a) as charitable donations. These larger contributions made to charitable organizations (about \$8,000 in 1962 and \$10,000 in 1963) were expenditures laid out by the company mainly (if not entirely) for the purpose of increasing or maintaining its sales and only subsidiarily, if at all, for charitable purposes. Jackett P. noted at page 6089 of his judgment:

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

In *Aluminium Company of Canada Ltd. v. The Queen*, [1974] 1 F.C. 387; 74 DTC 6408 (T.D.) payments made by the taxpayer to its Jamaican subsidiary as a result of pressure from the Jamaican Government were allowed as deductible expenses because the payments were necessary as a practical and business decision if the taxpayer was to enjoy continued friendly relations with the Jamaican Government.

Another case worth noting is *Holmes v. The Queen*, [1974] 1 F.C. 353; 74 DTC 6143 (T.D.). In that case, the taxpayers were partners in a law firm. The partners' wives incorporated a management company to take over the administrative functions of the firm. Under the agreement between the firm and the company, the company would pay for the expenses the law firm incurred for its services and then the law firm would reimburse the company for the expenses plus a 15% management fee. The Court held that each of the taxpayers (partners) was entitled to deduct his share of the fee. The Court was convinced that, based on the evidence, the setting-up of a management firm considerably increased the efficiency of the law firm's operation. Cattanach J. noted at pages 371 F.C.; 6151 DTC:

12(1)a) [*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952], dans le calcul de son revenu; le reste des contributions était déductible en vertu de l'alinéa 27(1)a) à titre de dons de charité. Ces contributions plus grandes faites à des organisations de charité (environ 8 000 \$ en 1962 et 10 000 \$ en 1963) étaient des dépenses engagées par la société surtout (pour ne pas dire entièrement) aux fins d'accroître ou de maintenir ses ventes et seulement à titre subsidiaire, si tant est, aux fins de charité. À la page 6089 de son jugement, le président Jackett s'est exprimé en ces termes:

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

Dans l'affaire *Aluminium Company of Canada Ltd. c. La Reine*, [1974] 1 C.F. 387; 77 DTC 6408 (1^{re} inst), des paiements effectués par la contribuable à sa filiale jamaïquaine par suite d'une pression exercée par le gouvernement de la Jamaïque ont été acceptés comme des dépenses déductibles parce que ces paiements s'imposaient, sur le plan pratique et commercial, si la contribuable devait jouir des relations amicales avec le gouvernement de la Jamaïque.

Une autre affaire qui mérite d'être invoquée est l'affaire *Holmes c. La Reine*, [1974] 1 C.F. 353; 74 DTC 6143 (1^{re} inst.). Dans cette cause, les contribuables s'associaient dans un cabinet d'avocats. Les épouses des associés ont constitué une compagnie de gestion pour s'occuper des fonctions administratives de ce cabinet. En vertu de l'entente entre le cabinet et la compagnie, celle-ci paierait les dépenses engagées par le cabinet d'avocats pour ses services, et ce dernier les lui remboursait et lui versait une commission de gestion de 15%. La Cour a statué que chacun des contribuables (associés) était en droit de déduire sa part des commissions. La Cour était convaincue que, selon la preuve, la mise sur pied d'une compagnie de gestion a considérablement augmenté l'efficacité des activités du cabinet d'avocats. Le juge Cattanach s'est prononcé en ces termes aux pages 371 C.F.; 6151 DTC:

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

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

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

There is no dispute that salaries paid to employees are deductible as business expenses, provided they are laid out to earn income and are reasonable. Further, under certain circumstances, wages or salaries paid to spouses or children are also deductible as business expenses. If this is so, the plaintiff contends, why shouldn't the wages paid to the plaintiff's nanny be deductible as a business expense? Certainly, if the plaintiff hired a junior lawyer or articling student whose duties also included looking after the partner's children (if perhaps a daycare service was provided by the firm), there would be no dispute that the wages of the junior or the articling student would be deductible as a business expense.

In his argument counsel for the defendant introduced the concept of the "business or revenue producing circle", arguing that expenses that bring the taxpayer up to, but still outside, the circle are not proper business deductions and therefore only those made "within" the revenue-producing circle can be said to be properly deductible. Counsel characterized the payment of the nanny's salary as an expense which enabled the plaintiff to go out and practise her profession but was not incurred in the practice of her profession. This concept as proposed by counsel, would seem to suggest that the business or revenue-producing circle has a fixed content, namely limited to those items which are within the circle and that other expenditures cannot be added to the circle.

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

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

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

Il n'est pas contesté que les salaires payés aux employés sont déductibles à titre de dépenses d'entreprise, pourvu qu'ils le soient dans le but de tirer un revenu et qu'ils soient raisonnables. De plus, dans certaines circonstances, des salaires versés à des conjoints ou à des enfants sont également déductibles à titre de dépenses d'entreprise. S'il en est ainsi, selon la demanderesse, pourquoi les salaires versés à sa bonne d'enfants ne devraient-ils pas être déductibles à titre de dépenses d'entreprise? Certainement, si la demanderesse engageait un avocat en second ou un stagiaire dont les fonctions consistaient également à s'occuper des enfants de l'associé (si par hasard le cabinet fournissait une garderie), il n'y aurait pas contestation du fait que les salaires de l'avocat en second et du stagiaire seraient déductibles à titre de dépense d'entreprise.

Dans son argumentation, l'avocat de la défendresse a introduit le concept du [TRADUCTION] «cercle des affaires ou de la production de revenu», prétendant que les dépenses qui font que le contribuable approche du cercle, mais qu'il se trouve encore en dehors de ce dernier, ne sont pas des déductions d'entreprise appropriées et que, en conséquence, on peut dire que seules celles qui ont été faites «à l'intérieur» du cercle de la production de revenu sont à proprement parler déductibles. L'avocat a qualifié le paiement du salaire de la bonne d'enfants de dépense qui permettait à la demanderesse de sortir et d'exercer sa profession, mais qui n'a pas été faite dans l'exercice de sa profession. Le concept proposé par l'avocat semblerait laisser entendre que le cercle des affaires et de la production de revenu a un contenu fixe, c'est-à-dire qu'il se limite à ces articles qui se trouvent à l'intérieur du cercle et qu'on ne saurait y ajouter les autres dépenses.

The idea of a “fixed content” circle seems to me to be contrary to the language of the relevant provisions of the Act and contrary to the trends in the jurisprudence interpreting these provisions of the Act. The Act does not contain a definition of the term “profit”. Instead, Parliament, by not fixing the definition or content of the term “profit” by any type of legislative enactment, has determined that judicial interpretation shall infuse the term with meaning, which will reflect the realities of the times. Further, as I indicated earlier, it is clear from the case law that the courts have given a more progressive interpretation to the wording of paragraph 18(1)(a) of the Act. After the decisions in *Imperial Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1947] Ex.C.R. 527; 3 DTC 1090; *Royal Trust (supra)*; *Parkinson v. M.N.R.* (1951), 51 DTC 323 (TAB); *Olympia Floor (supra)*, damages, club dues, conference expenses and charitable donations respectively were considered to be acceptable and proper deductions from business income. Thus the concepts of “profit” and what is considered a proper business deduction have been adapted to reflect the changing ways of doing business. Indeed, had Parliament not allowed the concept to be interpreted and reinterpreted by the courts, allowable business deductions would be frozen where they were at the time of the enactment of the predecessor of paragraph 18(1)(a) of the Act.

Dr. Patricia Armstrong (Armstrong) was called as an expert witness and I qualified her as such after hearing evidence, followed by arguments of counsel. Counsel for the defendant then took the following position (page 214 of the transcript):

MR. POWER: My Lord, in light of your last ruling and in consultation with my learned friend during the break, I wish to propose the following to Your Lordship. I have mentioned this to my learned friend.

Instead of my standing up on behalf of the Crown and objecting to the relevancy of each and every paragraph, beginning with paragraph No. 5 of Dr. Armstrong's affidavit, which goes from paragraph No. 5 right to paragraph No. 22, I will with your Lordship's permission, at this juncture for the record object to the relevancy of each and every one of those paragraphs based on its relevancy to the circumstances of this case as I had noted it from the Constitutional Question stated by my learned friend.

So therefore, My Lord, if it can be taken that the Crown has objected to each and every one of those paragraphs, I will not

À mon avis, l'idée d'un cercle à «contenu fixe» va à l'encontre du texte des dispositions pertinentes de la Loi et des tendances dans la jurisprudence qui interprètent ces dispositions. Aucune définition du mot «bénéfice» ne figure dans la Loi. Au lieu de cela, le législateur, en ne définissant pas le terme «bénéfice» ou en ne fixant pas le contenu de ce terme, a voulu que l'interprétation judiciaire dégage du terme le sens qui reflète les réalités de l'époque. De plus, ainsi que je l'ai indiqué plus haut, il ressort de la jurisprudence que les tribunaux ont donné une interprétation plus progressive du texte de l'alinéa 18(1)a de la Loi. Après les décisions *Imperial Oil Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1947] R.C.É. 527; 3 DTC 1090; *Royal Trust* (précitée); *Parkinson v. M.N.R.* (1951), 51 DTC 323 (CAI); *Olympia Floor* (précitée), des dommages-intérêts, des cotisations à un club, des dépenses de conférence et des dons de charité respectivement ont été considérés comme des déductions acceptables et légitimes du revenu d'entreprise. C'est ainsi que les concepts de «bénéfice» et de ce qui est considéré comme une déduction d'entreprise appropriée ont été adaptés pour refléter la pratique changeante des affaires. En fait, si le législateur n'avait pas permis que le concept fasse l'objet d'une interprétation et d'une nouvelle interprétation de la part des tribunaux, les déductions seraient gelées là où elles étaient au moment de la l'adoption du prédécesseur de l'alinéa 18(1)a de la Loi.

Le D^r Patricia Armstrong (Armstrong) a été cité comme témoin d'expert, et je l'ai traitée comme telle après avoir entendu la preuve, suivie des plaidoiries des avocats. L'avocat de la défenderesse a alors adopté la position suivante (page 214 de la transcription):

[TRADUCTION] M. POWER: Monsieur le juge, à la lumière de votre dernière décision et en consultation avec mon collègue pendant la pause, je désire soumettre ce qui suit à votre attention. J'en ai parlé à mon collègue.

Au lieu de me déclarer au nom de la Couronne et de m'opposer à la pertinence de chaque paragraphe, à commencer par le paragraphe n° 5 de l'affidavit du D^r Armstrong, qui va du paragraphe n° 5 au paragraphe n° 22, je vais, avec la permission de sa Seigneurie, à cet état du dossier, m'opposer à la pertinence de chacun de ces paragraphes selon qu'il se rapporte aux circonstances de l'espèce comme je l'avais noté par suite de la question constitutionnelle énoncée par mon collègue.

En conséquence, Monsieur le juge, si on peut considérer que la Couronne s'est opposée à chacun de ces paragraphes, je ne

stand up unless other objections arise on the question of relevancy because the objection will be noted now and that will facilitate the expedition of the evidence of this witness.

Armstrong's evidence reveals that the influx of women of child bearing age into entrepreneurship and the workplace, especially in the 1970's and after, has effected a major change in the landscape and in the very conduct of business. Thus the question of the deductibility of Simpson's salary must be interpreted in view of the social and economic realities of the times.

Counsel for the defendant put forth a number of cases decided in the 1950's and 1960's where the courts disallowed nanny expenses as a legitimate business deduction. The expenses were considered to be personal or living expenses within the meaning of paragraph 18(1)(h) (actually its predecessor) of the Act. After reviewing these cases, I agree with counsel for the plaintiff's comments that the root of the reasoning that underlies these cases is the reasoning from the 1891 case of *Bowers v. Harding*, [1891] 1 Q.B. 560. The *Bowers* case arose at a time when there were very rigid restrictions on women and very fixed ideas about what was proper for women and what was the position of men, in terms of employment and income. The case came from another age, from another system dealing with a tax question that related to employment rather than profits from a business. Moreover, the case is full of illustrations of the subordinate position of women in that society and that law.

As shown by Armstrong's evidence, there has been a significant social change in the late 1970's and into the 1980's, in terms of the influx of women of child-bearing age into business and into the workplace. This change post-dates the earlier cases dismissing nanny expenses as a legitimate business deduction and therefore it does not necessarily follow that the conditions which prevailed in society at the time of those earlier decisions will prevail now. For this reason I do not see why I should be limited in my interpretation of what is a proper business expense as it relates to nanny expenses, by a cluster of cases decided in the

vais pas me déclarer à moins que d'autres objections surviennent quant à la question de la pertinence parce que l'objection va être notée maintenant et que cela va faciliter la déposition de ce témoin.

Il ressort du témoignage d'Armstrong que le fait qu'un grand nombre de femmes en âge d'avoir des enfants font preuve d'esprit d'entreprise et se trouvent en milieu de travail, particulièrement dans les années 1970 et après, a modifié considérablement le paysage et la gestion même des affaires. C'est ainsi que la question de la déductibilité du salaire de Simpson doit être interprétée en tenant compte des réalités sociales et économiques de l'époque.

L'avocat de la défenderesse a cité des décisions rendues dans les années 1950 et 1960 où les tribunaux ont rejeté les dépenses relatives à l'engagement de bonnes d'enfants à titre de déduction d'entreprise légitime. Ces dépenses étaient considérées comme des frais personnels ou des frais de subsistance au sens de l'alinéa 18(1)h) (de fait, son prédécesseur) de la Loi. Après avoir examiné ces décisions, je souscris aux commentaires de l'avocate de la demanderesse selon lesquels le raisonnement qui sous-tend ces décisions provient de celui adopté dans l'affaire de 1891 *Bowers v. Harding*, [1891] 1 Q.B. 560. L'affaire *Bowers* a eu lieu à une époque où on imposait de très sévères restrictions aux femmes et où il existait des idées très fixes sur ce qui convenait aux femmes et ce qu'était la position des hommes, en matière d'emploi et de revenu. L'affaire provenait d'un autre âge, d'un autre système portant sur une question fiscale qui était reliée à l'emploi plutôt qu'aux bénéficiaires tirés d'une entreprise. De plus, l'affaire est pleine d'exemples de la position subalterne des femmes dans cette société et dans cette loi.

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

1950's and 1960's based on the reasoning of a decision made in 1891.

I am satisfied on the facts of this case that the plaintiff exercised good business and commercial judgment in deciding to dedicate part of her resources from the law practice to the provision of child care. This decision was acceptable according to business principles which include the development of intellectual capital, the improvement of productivity, the provision of services to clients and making available the resource which she sells, namely her time.

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

The plaintiff submits that her participation in the profession of law was made possible because of Simpson's work in her home. It would seem that putting oneself in the position as a professional to generate income is in accordance with good business principles. The plaintiff testified that her business involved essentially selling her time and expertise to her clients. She maximized the profit derived from her time and expertise by being able to devote that time and expertise to her work on a full time basis. The plaintiff was also able to keep the hours on a daily basis that she required to accommodate the demands of her work, because Simpson was looking after her children. Thus, I think 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.

interprétation de ce qui est une dépense d'entreprise appropriée quant à son rapport avec les dépenses liées à l'engagement de bonnes d'enfants, par un groupe de décisions tranchées dans les années 1950 et 1960 sur la base du raisonnement adopté dans une décision rendue en 1891.

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

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

La demanderesse soutient que le travail de Simpson à sa maison a rendu possible son exercice de la profession d'avocat. Il semblerait que se mettre dans la position d'un professionnel pour générer un revenu est conforme aux bons principes commerciaux. Selon la demanderesse, son entreprise consiste essentiellement dans la vente de son temps et de sa compétence à ses clients. Elle a maximisé le bénéfice provenant de son temps et de sa compétence en pouvant consacrer ce temps et cette compétence à son travail à temps plein. Elle pouvait également respecter son emploi du temps quotidien en adaptant les exigences de son travail, parce que Simpson s'occupait de ses enfants. Par conséquent, 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.

With respect to the plaintiff's manner of reporting the nanny expense, namely as an item on her personal income tax form rather than on the partnership's financial statement, I agree with the plaintiff's submission that in partnership situations, it does not matter where one claims an expense, as long as it is a proper deduction (see *Parkinson v. M.N.R.* (1951), 51 DTC 323 (T.A.B.)). It seems to me that a proper determination of whether an item is deductible should be based on the nature of the expense, not on the piece of paper on which it is or was claimed.

Further, as I indicated earlier, the case law is clear that accounting principles do not necessarily have to be taken into consideration in determining profit under business principles. This is especially so in the case before me, as no expert accounting evidence was tendered.

In the terms of the submission that the nanny expense falls within paragraph 18(1)(h) of the Act, it seems to me that on the facts of this particular case, a distinction has been made between child care which allows one to participate in the economy and generate income and child care which allows one to go out on social occasions or the hiring of a maid to ease one's life. These last two are clearly discretionary and personal living expenses.

The defendant argued that the plaintiff's nanny costs are equivalent to any of the basic personal maintenance expenses that any business person has to pay in order to work and that the nanny costs are equivalent to the equipment used by the disabled in order to work and therefore not deductible. With respect, I do not agree with these analogies. What makes this case unique is that the law is clear that the plaintiff has a legal obligation to look after her children and it is this legal obligation which distinguishes the provision of child care from other kinds of expenses that have been or could be characterized as personal living expenses.

Pour ce qui est de la façon dont la demanderesse a déclaré les dépenses liées à l'engagement de la bonne d'enfants, c'est-à-dire comme un poste sur sa formule personnelle de déclaration de son impôt sur le revenu plutôt que sur l'état financier de la société, je souscris à l'argument de la demanderesse selon lequel, dans les cas d'association, l'endroit où on réclame une dépense importe peu, pourvu qu'il s'agisse d'une déduction appropriée (voir *Parkinson v. M.N.R.* (1951), 51 DTC 323 (CAI)). À mon avis, pour trancher de façon appropriée la question de savoir si un poste est déductible, il faudrait se fonder sur la nature de la dépense et non sur le morceau de papier sur lequel elle est ou a été réclamée.

De plus, ainsi que je l'ai indiqué plus haut, il ressort de la jurisprudence qu'on n'a pas nécessairement à tenir compte des principes comptables pour déterminer le bénéfice en vertu des principes des affaires commerciales. Il en est particulièrement ainsi dans l'affaire dont je suis saisi, puisqu'aucun témoignage d'expert comptable n'a été rendu.

Aux termes de l'argument selon lequel la dépense liée à l'engagement d'une bonne d'enfants est visée par l'alinéa 18(1)h) de la Loi, il me semble que, compte tenu des faits de l'espèce, une distinction s'impose entre le soin des enfants qui permet de participer à l'économie et de générer un revenu et le soin des enfants qui permet une vie mondaine ou l'engagement d'une servante pour se rendre la vie plus facile. Ces deux dernières dépenses sont clairement des frais de subsistance personnels et facultatifs.

La défenderesse soutient que les frais engagés par la demanderesse pour avoir les services d'une bonne d'enfants équivalent à n'importe laquelle des dépenses d'entretien personnelles qu'un homme d'affaires doit payer pour travailler, et que les frais liés à l'engagement d'une bonne d'enfants équivalent à l'équipement utilisé par un handicapé pour travailler et ne sont donc pas déductibles. Avec égard, je ne souscris pas à ces analogies. Ce qui rend ce cas unique est que, en vertu de la loi, la demanderesse a l'obligation légale de s'occuper de ses enfants, et que c'est cette obligation légale qui distingue le coût du soin des enfants d'autres types de dépenses qui ont été ou pourraient être qualifiés de frais de subsistance personnels.

Therefore, in light of the above, and in the particular circumstances of this case, I find that the salary paid to the nanny qualifies as an expense made for the purpose of gaining or producing income from a business within the meaning of paragraph 18(1)(a) of the Act.

With respect to section 63 of the Act, I would like to note at this point in my reasons that the defendant has admitted that if the nanny expense is a proper business expense pursuant to sections 3, 9 and 18 of the Act, then section 63 cannot prevent it from being allowed as such.

Reasonableness (section 67 of the Act):

Section 67 of the Act places a limitation on the amount of an outlay or expense that may be deducted. The test is what is "reasonable in the circumstances". In the case before me there is no question that the wages paid to Simpson were reasonable. In this regard I note that the Regulations [R.R.O. 1980, Reg. 283] under the *Employment Standards Act* [R.S.O. 1980, c. 137] of Ontario require that a nanny working in a private home be paid a minimum of \$757 per month or \$9,084 per year (O. Reg. 75/84 s. 1 and O. Reg. 39/85 s. 1). Simpson's wages could not be considered unreasonable given this minimum and the fact that she was looking after two children. (In using the term "reasonable" I am of course stating the amount claimed was not excessive, but from a nanny's standpoint or a day care educator, the wages are, in about every situation, not really adequate.)

Child care expenses—section 63 of the Act:

Prior to 1972, child care expenses were treated as non-deductible personal expenses for income tax purposes. In 1972, as part of a tax reform package, Parliament addressed the question of providing a statutory scheme in the Act for the deductibility of child care expenses by enacting section 63 of the Act. The purpose of passing section 63 was to facilitate the entry of women into the labour force, thereby promoting economic equality between the sexes as well as providing relief for low income families. (White Paper on Tax Reform, (1969)).

En conséquence, compte tenu de ce qui précède et des faits particuliers de l'espèce, je conclus que le salaire payé à la bonne d'enfants a le caractère d'une dépense engagée en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou de faire produire un revenu à une entreprise, au sens de l'alinéa 18(1)a de la Loi.

Pour ce qui est de l'article 63 de la Loi, j'aimerais souligner à ce point dans mes motifs que la défenderesse a reconnu que si la dépense liée à l'engagement d'une bonne d'enfants est une dépense d'entreprise appropriée en vertu des articles 3, 9 et 18 de la Loi, alors l'article 63 ne saurait l'empêcher d'être accueillie comme telle.

Le caractère raisonnable (l'article 67 de la Loi):

L'article 67 de la Loi impose une restriction au montant d'un débours ou d'une dépense qui peut être déduite. Le critère est ce qui est «raisonnable eu égard aux circonstances». Dans l'affaire dont je suis saisi, il ne fait pas de doute que les salaires versés à Simpson étaient raisonnables. À cet égard, je note que le Règlement [R.R.O. 1980, Reg. 283] pris en vertu de la *Employment Standards Act* [R.S.O. 1980, chap. 137] de l'Ontario exige qu'une bonne d'enfants travaillant pour une maison privée reçoive un minimum de 757 \$ par mois ou 9 084 \$ par an (art. 1 du O. Reg. 75/84 et art. 1 du O. Reg. 39/85). Les salaires de Simpson ne pouvaient être considérés comme déraisonnables étant donné ce minimum et le fait qu'elle s'est occupée de deux enfants. (En utilisant le terme «raisonnable», j'affirme bien entendu que la somme réclamée n'était pas excessive, mais du point de vue d'une bonne d'enfants ou d'un éducateur dans une garderie, les salaires ne sont pas, dans presque tous les cas, réellement suffisants.)

Les frais de garde d'enfants—l'article 63 de la Loi:

Avant 1972, les frais de garde d'enfants étaient considérés comme des dépenses personnelles non déductibles aux fins de l'impôt sur le revenu. En 1972, dans le cadre d'une réforme fiscale, le Parlement a abordé la question de prévoir dans la Loi une disposition portant sur la déductibilité des frais de garde d'enfants en adoptant l'article 63 de la Loi. L'adoption de l'article 63 visait à faciliter l'entrée des femmes dans la population active, favorisant par là l'égalité économique entre les sexes et soulageant les familles à faible revenu (Livre blanc sur la réforme fiscale, (1969)).

Initially, it was considered that the main responsibility for child care rested with the mother, and therefore the child care deduction was only available to women (unless it could be shown that the mother, because of illness or imprisonment, was unable to care for the child or children). However, in response to the ruling of the Canadian Human Rights Tribunal in *Bailey et al. v. Minister of National Revenue* (1980), 1 C.H.R.R. D193, section 63 was amended, with respect to the 1983 and subsequent taxation years, so that it applied equally to male and female taxpayers. Section 63, as it read in 1985, allowed a taxpayer to deduct from earnings up to \$2,000 per child (maximum of four children) in respect of child care expenses for the year. Where expenses were incurred by a couple, the person with the lower income had to claim the deduction.

Interpretation of subsection 15(1) of the Charter:

The plaintiff relies upon this subsection which provides as follows:

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.

In effect, the plaintiff's case was made on the basis of a denial of equal benefit of the law. This section was not proclaimed in force until April 17, 1985. The case law is consistent on the point that subsection 15(1) of the Charter does not have retrospective effect.

In *R. v. Seo* (1986), 54 O.R. (2d) 293, the Ontario Court of Appeal noted that it was apparent that the reasons for postponing the implementation of section 15 was to provide an opportunity to Parliament and the Legislatures to bring their legislation into compliance with the Charter. It is only after this transition period that the legislation could be challenged on the grounds that this section was infringed. Thus it was not open to the accused in that case to challenge the validity of a conviction under section 234.1 [as added by S.C. 1974-75-76, c. 93, s. 15] of the *Criminal Code* on the basis that the failure to proclaim the section in

Au début, on a considéré que la garde d'enfants incombait principalement à la mère, et, par conséquent, la déduction de frais de garde d'enfants était destinée uniquement aux femmes (à moins qu'on ne puisse démontrer que la mère, à cause de la maladie ou de l'emprisonnement, ne pouvait s'occuper de l'enfant ou des enfants). Toutefois, en réponse à la décision du Tribunal canadien des droits de la personne dans *Bailey et al. v. Minister of National Revenue* (1980), 1 C.H.R.R. D193, l'article 63 a été modifié, pour ce qui est de l'année d'imposition 1983 et des années d'imposition ultérieures, pour qu'il s'applique également aux contribuables du sexe féminin et du sexe masculin. L'article 63, dans sa version de 1985, permettait à un contribuable de déduire du revenu jusqu'à 2 000 \$ par enfant (maximum de quatre enfants) à l'égard des frais de garde d'enfants pour l'année. Lorsque les frais ont été engagés par un couple, le conjoint ayant un revenu inférieur devait réclamer la déduction.

L'interprétation du paragraphe 15(1) de la Charte:

La demanderesse s'appuie sur ce paragraphe qui est ainsi rédigé:

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.

En fait, le moyen invoqué par la demanderesse réside dans le refus du même bénéfice de la loi. Cet article n'est pas entré en vigueur avant le 17 avril 1985. La jurisprudence est constante sur ce point: le paragraphe 15(1) de la Charte n'a pas d'effet rétroactif.

Dans l'affaire *R. v. Seo* (1986), 54 O.R. (2d) 293, la Cour d'appel de l'Ontario a fait remarquer que, à l'évidence, l'ajournement de l'application de l'article 15 visait à permettre au Parlement et aux législatures de rendre leur législation conforme à la Charte. Ce n'est qu'après cette période de transition que la législation pourrait être contestée en invoquant le motif de la violation de cet article. Ainsi donc, il n'était pas loisible à l'accusé dans cette affaire de contester la validité d'une condamnation sous le régime de l'article 234.1 [ajouté par S.C. 1974-75-76, chap. 93, art. 15] du *Code criminel* en alléguant que l'omission de proclamer

force throughout Canada created an inequality, where the charge arose out of an occurrence in 1983.

Similarly here, the Charter defence cannot be invoked for the taxation years 1982, 1983, 1984 and the first three and a half months of 1985. The notices of reassessment mailed after April 17, 1985 do not have the effect, as alleged by the plaintiff, of making the Charter applicable to those years. However, the plaintiff is entitled to invoke the Charter for the balance of the taxation year 1985 and subsequent taxation years.

The most recent judicial pronouncement on the subject of section 15 of the Charter is found in *Andrews v. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 S.C.R. 143. The questions before the Court were whether the Canadian citizenship requirement for admission to the British Columbia bar infringed or denied the equality rights guaranteed by subsection 15(1) of the Charter, and if so, was the infringement justified under section 1 of the Charter. The Court unanimously found that this requirement infringed subsection 15(1) and a majority held it was not sustainable under section 1 of the Charter. Although the decision is not on point it is of interest for its comments on subsection 15(1) and the interaction of section 1 and subsection 15(1) of the Charter. What is noteworthy at the outset is the fact that the Supreme Court of Canada rejected the "similarly situated test", namely that similar people be treated similarly and those who are differently situated be treated differently and instead chose the "enumerated or analogous" grounds test to determine whether individuals have been discriminated on the basis of the grounds outlined in subsection 15(1) of the Charter.

McIntyre J., writing for the Court on the question of subsection 15(1) and the interaction of subsection 15(1) and section 1, first considered the concept of equality and noted at pages 163-164 that subsection 15(1) provides for every individual a guarantee of equality before and under the law, as well as equal protection and equal benefit of the law without discrimination. [At page 144]: "This

l'entrée en vigueur de l'article dans tout le Canada créait une inégalité, lorsque l'accusation provenait d'un événement de 1983.

De même, en l'espèce, le motif de défense fondé sur la Charte ne saurait être invoqué pour les années d'imposition 1982, 1983, 1984 et les trois premiers mois et demi de 1985. Les avis de nouvelles cotisations envoyés par la poste après le 17 avril 1985 n'ont pas pour effet, comme le prétend la demanderesse, de rendre la Charte applicable à ces années. Toutefois, la demanderesse est en droit d'invoquer la Charte pour le reste de l'année d'imposition 1985 et pour les années d'imposition ultérieures.

La plus récente décision judiciaire sur l'article 15 de la Charte est l'arrêt *Andrews c. Law Society of British Columbia*, [1989] 1 R.C.S. 143. Les questions que la Cour devait trancher étaient de savoir si l'obligation d'être citoyen canadien portaient atteinte aux droits à l'égalité garantis par le paragraphe 15(1) de la Charte et, dans l'affirmative, si cette atteinte était justifiée par l'article premier de la Charte. La Cour a, à l'unanimité, conclu que cette obligation violait le paragraphe 15(1), et une majorité a statué qu'elle n'était pas soutenable sous le régime de l'article premier de la Charte. Bien que l'arrêt ne soit pas pertinent, il est intéressant pour ses commentaires sur le paragraphe 15(1) et l'interaction de l'article premier et du paragraphe 15(1) de la Charte. Ce qu'il convient de noter au début est le fait que la Cour suprême du Canada a rejeté le «critère de la situation identique», savoir que les personnes qui se trouvent dans une situation identique sont traitées de façon identique et que les personnes qui se trouvent dans des situations différentes sont traitées différemment, et a, au lieu de cela, choisi les motifs «semblables ou énumérés» pour déterminer si des individus ont fait l'objet d'une discrimination pour les motifs mentionnés au paragraphe 15(1) de la Charte.

Le juge McIntyre, qui rédigeait l'arrêt de la Cour sur la question du paragraphe 15(1) et de l'interaction de ce dernier et de l'article premier, a tout d'abord examiné le concept d'égalité et a fait remarquer aux pages 163 et 164 que le paragraphe 15(1) de la Charte prévoit que la loi ne fait acception de personne et s'applique également à tous, et que tous ont droit à la même protection et

is not a general guarantee of equality; its focus is on the application of the law” (Emphasis added.)

In the case before me there is no problem with the word “law” because I am dealing with an Act of Parliament. With respect to the concept of equality, McIntyre J. also noted the following at page 165:

To approach the ideal of full equality before and under the law—and in human affairs an approach is all that can be expected—the main consideration must be the impact of the law on the individual or the group concerned. Recognizing that there will always be an infinite variety of personal characteristics, capacities, entitlements and merits among those subject to a law, there must be accorded, as nearly as may be possible, an equality of benefit and protection and no more of the restrictions, penalties or burdens imposed upon one than another. In other words, the admittedly unattainable ideal should be that a law expressed to bind all should not because of irrelevant personal differences have a more burdensome or less beneficial impact on one than another.

McIntyre J. went on to consider the similarly situated test and found at page 168 that the test cannot be accepted as a fixed rule or formula for the resolution of equality questions arising under the Charter:

Consideration must be given to the content of the law, to its purpose, and its impact upon those to whom it applies, and also upon those whom it excludes from its application. The issues which will arise from case to case are such that it would be wrong to attempt to confine these considerations within such a fixed and limited formula.

At pages 174-175 he described discrimination in the following terms:

I would say then that discrimination may be described as a distinction, whether intentional or not but based on grounds relating to personal characteristics of the individual or group, which has the effect of imposing burdens, obligations, or disadvantages on such individual or group not imposed upon others, or which withholds or limits access to opportunities, benefits, and advantages available to other members of society. Distinctions based on personal characteristics attributed to an individual solely on the basis of association with a group will rarely escape the charge of discrimination, while those based on an individual’s merits and capacities will rarely be so classed.

Of course the Court must address the issue of discrimination as the term is used in subsection 15(1). McIntyre J. added at page 175:

au même bénéfice de la loi, indépendamment de toute discrimination. [À la page 144]: «Il ne s’agit pas d’une garantie générale d’égalité; la disposition porte sur l’application de la loi.» (C’est moi qui souligne.)

Dans l’affaire dont je suis saisi, il n’existe aucune difficulté quant au mot «loi» puisque c’est une loi du Parlement qui est en cause. Pour ce qui du concept d’égalité, le juge McIntyre a noté ce qui suit à la page 165:

Pour s’approcher de l’idéal d’une égalité complète et entière devant la loi et dans la loi—et dans les affaires humaines une approche est tout ce à quoi on peut s’attendre—la principale considération doit être l’effet de la loi sur l’individu ou le groupe concerné. Tout en reconnaissant qu’il y aura toujours une variété infinie de caractéristiques personnelles, d’aptitudes, de droits et de mérites chez ceux qui sont assujettis à une loi, il faut atteindre le plus possible l’égalité de bénéfice et de protection et éviter d’imposer plus de restrictions, de sanctions ou de fardeaux à l’un qu’à l’autre. En d’autres termes, selon cet idéal qui est certes impossible à atteindre, une loi destinée à s’appliquer à tous ne devrait pas, en raison de différences personnelles non pertinentes, avoir un effet plus contraignant ou moins favorable sur l’un que sur l’autre.

Le juge McIntyre a continué d’examiner le critère de la situation identique et a conclu à la page 168 que le critère ne peut être accepté comme règle ou formule figée applicable en vue de trancher les questions d’égalité soulevées en vertu de la Charte:

Il faut tenir compte du contenu de la loi, de son objet et de son effet sur ceux qu’elle vise, de même que sur ceux qu’elle exclut de son champ d’application. Les questions qui seront soulevées d’un cas à l’autre sont telles que ce serait une erreur que de tenter de restreindre ces considérations à une formule limitée et figée.

Aux pages 174 et 175, il a décrit la discrimination en ces termes:

J’affirmerais alors que la discrimination peut se décrire comme une distinction, intentionnelle ou non, mais fondée sur des motifs relatifs à des caractéristiques personnelles d’un individu ou d’un groupe d’individus, qui a pour effet d’imposer à cet individu ou à ce groupe des fardeaux, des obligations ou des désavantages non imposés à d’autres ou d’empêcher ou de restreindre l’accès aux possibilités, aux bénéfices et aux avantages offerts à d’autres membres de la société. Les distinctions fondées sur des caractéristiques personnelles attribuées à un seul individu en raison de son association avec un groupe sont presque toujours taxées de discriminatoires, alors que celles fondées sur les mérites et capacités d’un individu le sont rarement.

Bien entendu, la Cour doit aborder la question de la discrimination en examinant le terme tel qu’il figure au paragraphe 15(1). Le juge McIntyre a ajouté à la page 175:

The enumerated grounds in s. 15(1) are not exclusive and the limits, if any, on grounds for discrimination which may be established in future cases await definition. The enumerated grounds do, however, reflect the most common and probably the most socially destructive and historically practised bases of discrimination and must, in the words of s. 15(1), receive particular attention. Both the enumerated grounds themselves and other possible grounds of discrimination recognized under s. 15(1) must be interpreted in a broad and generous manner, reflecting the fact that they are constitutional provisions not easily repealed or amended but intended to provide a "continuing framework for the legitimate exercise of governmental power" and, at the same time, for "the unremitting protection" of equality rights: see *Hunter v. Southam Inc.*, [1984] 2 S.C.R. 145, at p. 155.

McIntyre J. examined the three main approaches courts have taken in determining the role of subsection 15(1) of the Charter, the meaning of discrimination set out in this section and the relationship of subsection 15(1) and section 1 of the Charter and found that the "enumerated and analogous grounds" approach most closely accords with the purposes of s. 15 and the definition of discrimination outlined above and leaves questions of justification to s. 1" (page 182). At page 180 of his reasons McIntyre J. included the following quote from Hugessen J.A. in *Smith, Kline & French Laboratories Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1987] 2 F.C. 359 (C.A.) at pages 368-369:

As far as the text of section 15 itself is concerned, one may look to whether or not there is "discrimination", in the pejorative sense of that word, and as to whether the categories are based upon the grounds enumerated or grounds analogous to them. The inquiry, in effect, concentrates upon the personal characteristics of those who claim to have been unequally treated. Questions of stereotyping, of historical disadvantage, in a word, of prejudice, are the focus and there may even be a recognition that for some people equality has a different meaning than for others.

McIntyre J. then continued with the following commentary at page 182:

However, in assessing whether a complainant's rights have been infringed under s. 15(1), it is not enough to focus only on the alleged ground of discrimination and decide whether or not it is an enumerated or analogous ground. The effect of the impugned distinction or classification on the complainant must be considered. Once it is accepted that not all distinctions and differentiations created by law are discriminatory, then a role must be assigned to s. 15(1) which goes beyond the mere recognition of a legal distinction. A complainant under s. 15(1) must show not only that he or she is not receiving equal

Les motifs énumérés au par. 15(1) ne sont pas exclusifs et les restrictions, le cas échéant, que la jurisprudence pourra apporter aux motifs de discrimination ne sont pas encore précisées. Les motifs énumérés traduisent cependant les pratiques de discrimination les plus courantes, les plus classiques et vraisemblablement les plus destructrices socialement, et ils doivent, selon le par. 15(1), recevoir une attention particulière. Les motifs énumérés eux-mêmes et les autres motifs possibles de discrimination reconnus au par. 15(1) doivent, dans les deux cas, recevoir une interprétation large et libérale de manière à refléter le fait qu'il s'agit de dispositions constitutionnelles qu'il n'est pas facile d'abroger ou de modifier, mais qui visent à fournir un «cadre permanent à l'exercice légitime de l'autorité gouvernementale» et, par la même occasion, à «la protection constante» des droits à l'égalité: voir *Hunter c. Southam Inc.*, [1984] 2 R.C.S. 145, à la p. 155.

Le juge McIntyre a examiné les trois points de vue principaux dont les tribunaux ont tenu compte pour déterminer le rôle du paragraphe 15(1) de la Charte, le sens du terme discrimination contenu dans cet article et le rapport entre le paragraphe 15(1) et l'article premier de la Charte, et il a conclu que le «point de vue, celui des «motifs énumérés et analogues», correspond davantage aux fins de l'art. 15 et à la définition de la discrimination exposée auparavant et renvoie à l'article premier les questions de justification» (page 182). À la page 180 de ses motifs, le juge McIntyre a inclus l'extrait suivant de l'arrêt rendu par le juge de la Cour d'appel Hugessen dans l'affaire *Smith, Kline & French Laboratories Ltd. c. Canada (Procureur Général)*, [1987] 2 C.F. 359 (C.A.), aux pages 368 et 369:

Dans la mesure où le texte de l'article 15 lui-même est visé, on peut voir s'il y a ou non de la «discrimination», au sens péjoratif de ce terme et si les catégories sont fondées ou non sur des motifs énumérés ou des motifs analogues à ceux-ci. L'examen porte en fait sur les caractéristiques personnelles de ceux qui prétendent avoir été traités de manière inégale. L'examen porte principalement sur les questions de stéréotype, de désavantage historique, en un mot, de préjudice et l'on peut même reconnaître que pour certaines personnes le terme égalité a un sens différent de ce qu'il a pour d'autres personnes.

Le juge McIntyre a alors ajouté le commentaire suivant à la page 182:

Cependant, pour vérifier s'il y a eu atteinte aux droits que le par. 15(1) reconnaît au plaignant, il ne suffit pas de se concentrer uniquement sur le motif allégué de discrimination et de décider s'il s'agit d'un motif énuméré ou analogue. L'examen doit également porter sur l'effet de la distinction ou de la classification attaquée sur le plaignant. Dès qu'on accepte que ce ne sont pas toutes les distinctions et différenciations créées par la loi qui sont discriminatoires, on doit alors attribuer au par. 15(1) un rôle qui va au-delà de la simple reconnaissance d'une distinction légale. Un plaignant en vertu du par. 15(1)

treatment before and under the law or that the law has a differential impact on him or her in the protection or benefit accorded by law but, in addition, must show that the legislative impact of the law is discriminatory. [Emphasis added.]

Thus, the determination of a possible infringement involves a two-step process: first, the person alleging a subsection 15(1) breach will have to demonstrate unequal treatment before or under the law and second, the person will have to show that the impact of the law is discriminatory. Further, McIntyre J. stated at page 182:

Where discrimination is found a breach of s. 15(1) has occurred and—where s. 15(2) is not applicable—any justification, any consideration of the reasonableness of the enactment; indeed, any consideration of factors which could justify the discrimination and support the constitutionality of the impugned enactment would take place under s. 1. This approach would conform with the directions of this Court in earlier decisions concerning the application of s. 1 and at the same time would allow for the screening out of the obviously trivial and vexatious claim. In this, it would provide a workable approach to the problem.

The above distinction is important (as McIntyre J. noted) because it is for the taxpayer in the case before me to establish that her Charter right has been infringed and if so, for the State to justify the infringement.

The different treatment involved in the case before me is the refusal by the MNR to allow the plaintiff to deduct her child care expenses (namely Simpson's salary) as a business expense for the taxation years in question. The plaintiff is earning a business income and in keeping with sound business sense or practice, the plaintiff hired a nanny so that she (the plaintiff) could generate income. Thus by refusing the plaintiff her deduction, the MNR is treating her differently from other taxpayers with expenses that are considered necessary to generate business income.

A secondary aspect of this different treatment is that the MNR is applying to the plaintiff principles developed in the case law dealing with deductibility of business expenses as they relate to child care, but the application to this particular plaintiff of those old principles has a different impact on

doit démontrer non seulement qu'il ne bénéficie pas d'un traitement égal devant la loi et dans la loi, ou encore que la loi a un effet particulier sur lui en ce qui concerne la protection ou le bénéfice qu'elle offre, mais encore que la loi a un effet discriminatoire sur le plan législatif. [C'est moi qui souligne.]

Ainsi donc, la détermination d'une violation possible implique un processus à deux étapes: en premier lieu, la personne qui prétend qu'il y a violation du paragraphe 15(1) devra démontrer que la loi s'applique inégalement et, en deuxième lieu, cette personne devra prouver que l'effet de la loi est discriminatoire. Le juge McIntyre a dit en outre à la page 182:

Lorsqu'il y a discrimination, il y a violation du par. 15(1) et, lorsque le par. 15(2) ne s'applique pas, toute justification, tout examen du caractère raisonnable de la mesure législative et, en fait, tout examen des facteurs qui pourraient justifier la discrimination et appuyer la constitutionnalité de la mesure législative attaquée devraient se faire en vertu de l'article premier. Ce point de vue serait conforme aux directives données par cette Cour dans des arrêts antérieurs portant sur l'application de l'article premier et permettrait en même temps d'écarter les revendications manifestement futiles et vexatoires. À cet égard, il constituerait une façon pratique d'aborder le problème.

La distinction ci-dessus est importante (comme l'a souligné le juge McIntyre), parce que c'est à la contribuable dans l'affaire dont je suis saisi d'établir que son droit prévu par la Charte a été violé et que, dans ce cas, c'est à l'État de justifier la violation.

Le traitement différent en cause en l'espèce réside dans le refus par le MRN de permettre à la demanderesse de déduire ses frais de garde d'enfants (c'est-à-dire le salaire de Simpson) à titre de dépense d'entreprise pour les années d'imposition en question. La demanderesse tire un revenu de son entreprise et, conformément au bon sens commercial ou à la pratique des affaires valable, elle a engagé une bonne d'enfants pour pouvoir générer un revenu. En refusant à la demanderesse sa déduction, le MRN lui réserve un traitement différent de celui destiné aux autres contribuables pour ce qui est des dépenses qui sont considérées comme nécessaires à la production d'un revenu d'entreprise.

Ce traitement différent se traduit encore par le fait que le MRN applique au cas de la demanderesse des principes dégagés dans la jurisprudence qui porte sur la déductibilité des dépenses d'entreprise telles qu'elles se rapportent à la garde d'enfants, mais que l'application à cette demanderesse

her (page 413 of the transcript). As counsel for the plaintiff noted, the plaintiff is not treated like a serious business person with a serious expense incurred for a legitimate purpose. Instead she is treated "like some frivolous person hiring a maid or going for a manicure, and it is that treatment that offends the guarantee against unequal treatment and differential impact". (Page 414 of the transcript.)

The plaintiff must pay more tax than she would otherwise pay if she were allowed a deduction, which is also an inequity that affects her. Further, she is required to make all the deductions for her employee, Simpson, i.e., to deduct tax at source, UI and CPP; and to pay employer UI and CPP contributions. In this regard she is treated like any employer who is incurring a business expense but yet she is not allowed to deduct that expense. Therefore, she not only has the extra tax but she has the extra paper burden as well as the extra responsibilities. The plaintiff maintains that it is clear that a distinction is being made between the treatment that she receives and that of other employers, and the distinction is based on grounds relating to personal characteristics of this plaintiff, namely that she is a woman and a parent. In support of the first distinction claimed, the plaintiff refers to Armstrong's evidence that women bear by far the largest burden of child care. It is women entering the work force with these child care responsibilities who are affected by this kind of distinction.

The second aspect of the personal characteristic argument is that the plaintiff is a parent. It is clear that courts are willing to consider characteristics or categories other than those listed in section 15 of the Charter in dealing with an issue of discrimination under section 15. In *Andrews (supra)*, the Supreme Court indicated a willingness to take its cue in determining what type of personal characteristics are an unconstitutional basis for difference from Human Rights legislation. Armstrong's

particulière de ces vieux principes a un effet différent sur celle-ci (page 413 de la transcription). Ainsi que l'a souligné la demanderesse, on ne la traite pas comme une personne sérieuse qui s'engage dans des affaires et qui fait une dépense sérieuse en vue d'une fin légitime. Au lieu de cela, elle est traitée [TRADUCTION] «comme une personne frivole qui engage une servante ou qui va se faire faire les ongles», et c'est ce traitement qui va à l'encontre de la protection contre un traitement inégal et un effet particulier (page 414 de la transcription).

La demanderesse doit payer plus d'impôts qu'elle ne le ferait si elle obtenait une déduction, ce qui constitue une injustice qui la touche. De plus, elle doit faire toutes les déductions pour son employée Simpson, c'est-à-dire elle doit déduire à la source le montant de l'impôt, des contributions à l'A-C et au RPC; et elle doit verser ses contributions à l'A-C et au RPC en tant qu'employeuse. À cet égard, elle est traitée comme n'importe quel employeur qui engage une dépense d'entreprise et, pourtant, elle n'est pas autorisée à déduire cette dépense. Donc, non seulement elle a un supplément d'impôt, mais elle a aussi des paperasseries et des responsabilités supplémentaires. Selon la demanderesse, il est clair qu'il existe une distinction entre le traitement qu'elle reçoit et celui réservé aux autres employeurs, et cette distinction repose sur des motifs afférents aux caractéristiques personnelles de cette demanderesse, savoir qu'elle est une femme et une mère. À l'appui de la première distinction alléguée, la demanderesse fait état du témoignage d'Armstrong selon lequel les femmes portent de loin le plus grand fardeau de la garde d'enfants. Ce sont les femmes faisant partie de la population active avec ces responsabilités de garde d'enfants qui se trouvent touchées par ce genre de distinction.

Le second aspect de l'argument afférent à la caractéristique personnelle réside dans le fait que la demanderesse est mère. Il est clair que les tribunaux sont disposés à examiner les caractéristiques ou catégories autres que celles énumérées à l'article 15 de la Charte pour statuer sur une question de discrimination sous le régime de l'article 15. Dans l'arrêt *Andrews* précité, la Cour suprême a fait connaître sa volonté de donner la réplique en déterminant quel type de caractéristi-

evidence showed that the sex of the person who is worked for and discrimination on the basis of family status, while not universal in Canada, is also a ground of discrimination noted in several Human Rights Codes in Canada.

Therefore, I agree with the plaintiff's counsel that there is a distinction in this particular case and discrimination against the plaintiff, in respect of personal characteristics such as sex and parental status and this has the effect of imposing on her burdens, obligations and disadvantages not imposed upon others.

The plaintiff has the financial burden of paying for almost all of her child care expenses (given the section 63 allowance) from after-tax dollars. This is a financial burden, yet it is not imposed with respect to other kinds of business expenses and according to the MNR is not a financial burden imposed on employers who offer child care service to their employees. Thus the plaintiff must bear the financial burden of this expense in a way that other generators of business income need not. She must also bear the same paper burden as other employers do, namely filling out all the forms, making remittances and paying the CPP and UI premiums levied against employers.

With respect to the second part of the discrimination test, the limitations imposed on the plaintiff withhold or limit access to the opportunities, benefits and advantages available to other members of society. As indicated earlier, the plaintiff is denied the benefit of a tax deduction which other people who have these burdens receive. She pays the money and fulfils the administrative requirements, whereas other employers do not have to pay the money in after-tax dollars and receive the benefit of the deduction (page 419 of the transcript).

I think it would be appropriate at this point to note the very purpose of section 15 of the Charter,

ques personnelles constitue un fondement inconstitutionnel de la dérogation à la législation sur les droits de la personne. Le témoignage d'Armstrong a indiqué que le sexe de la personne pour laquelle on travaille et la discrimination fondée sur l'état familial, bien que ce ne soit pas universel au Canada, constituent également un motif de discrimination noté dans plusieurs codes des droits de la personne au Canada.

En conséquence, je conviens avec l'avocate de la demanderesse qu'il existe une distinction dans ce cas particulier et une discrimination à l'égard de la demanderesse, relativement aux caractéristiques personnelles telles que le sexe, l'état parental, et ceci fait qu'elle a des charges, des obligations et des désavantages qu'on n'impose pas aux autres.

La demanderesse a l'obligation financière de payer presque tous ses frais de garde d'enfants (étant donné la déduction prévue à l'article 63) avec ce qui lui reste après impôt. Il s'agit d'un fardeau financier, pourtant il n'est pas imposé pour ce qui est d'autres types de dépenses d'entreprise; et selon le MRN, ce n'est pas un fardeau financier imposé aux employeurs qui offrent des services de garde d'enfants à leurs employés. Ainsi, la demanderesse doit porter le fardeau financier de cette dépense, alors que ce n'est pas le cas des autres générateurs de revenus d'entreprise. Comme d'autres employeurs, elle doit également s'occuper de la même paperasserie, c'est-à-dire remplir les formules, faire des remises et verser les cotisations de RPC et d'A-C en tant qu'employeuse.

Pour ce qui est de la seconde partie du critère de la discrimination, les restrictions imposées à la demanderesse écartent ou limitent l'accès aux chances et aux avantages dont bénéficient d'autres membres de la société. Ainsi qu'il a été indiqué plus haut, on refuse à la demanderesse l'avantage d'une déduction fiscale que reçoivent d'autres personnes qui ont ces obligations. Elle paye l'argent et remplit les exigences administratives, alors que d'autres employeurs n'ont pas à payer l'argent avec ce qui leur reste après impôt et reçoivent l'avantage de la déduction (page 419 de la transcription).

J'estime que, à ce stade, il convient de souligner l'objet véritable de l'article 15 de la Charte, tel

as stated by McIntyre J. at page 171 of his reasons in *Andrews*:

It is clear that the purpose of s. 15 is to ensure equality in the formulation and application of the law. The promotion of equality entails the promotion of a society in which all are secure in the knowledge that they are recognized at law as human beings equally deserving of concern, respect and consideration. It has a large remedial component.

Therefore, I am of the opinion that if in our society we are to promote the equality of women, as clearly intended by section 15, then an interpretation of the *Income Tax Act* which allows women entrepreneurs (in the proper circumstances) to deduct their child care expenses to permit them to pursue a business, is clearly in order.

The defendant maintains that whether something is or is not a business deduction in respect of the fundamental concepts of income determination, is not a distinction that is discriminatory on any of the enumerated grounds outlined in section 15 or analogous grounds. The defendant further submits that the distinction of what is in the "business circle" has nothing to do with personal characteristics. It has to do with the answer to the questions: "has it occurred in the course of carrying on the business?" Thus the distinction is not pejorative, it is a distinction on economic commercial practices in regard to what constitutes a business deduction. In essence the argument is that the provisions of Act regarding profit are "neutral on their face". They apply to everyone equally whether the taxpayer is claiming nanny expenses or conference expenses. Therefore they are not discriminatory within the meaning of section 15 of the Charter. Further, the so-called "burden" of higher taxes and the paper burden of making deductions, remittances and payments are imposed on all Canadians in business, and in this sense the plaintiff cannot be said to be discriminated against.

In dealing with the defendant's submissions, I would refer once again to the Supreme Court of Canada's decision in *Andrews*, which stressed the

qu'il a été énoncé par le juge McIntyre à la page 171 des motifs qu'il a prononcés dans l'arrêt *Andrews*:

Il est clair que l'art. 15 a pour objet de garantir l'égalité dans la formulation et l'application de la loi. Favoriser l'égalité emporte favoriser l'existence d'une société où tous ont la certitude que la loi les reconnaît comme des êtres humains qui méritent le même respect, la même déférence et la même considération. Il comporte un aspect réparateur important.

J'estime donc que, si dans notre société nous devons favoriser l'égalité des femmes, ce que vise clairement l'article 15, alors une interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui permet aux femmes entrepreneurs (dans les circonstances appropriées) de déduire leurs frais de garde d'enfants pour qu'elles s'engagent dans une entreprise est clairement dans les règles.

D'après la défenderesse, que quelque chose soit ou ne soit pas une déduction d'entreprise relativement aux concepts fondamentaux de la détermination du revenu ne constitue pas une distinction qui est discriminatoire selon l'un quelconque des motifs énumérés à l'article 15 ou des motifs analogues. Toujours selon la défenderesse, la distinction de ce qui se trouve dans le «cercle des affaires» n'a rien à voir avec les caractéristiques personnelles. Elle se rapporte à la réponse aux questions: «a-t-elle eu lieu au cours de l'exploitation de l'entreprise?» La distinction n'est donc pas péjorative, c'est une distinction fondée sur les pratiques commerciales économiques relativement à ce qui constitue une déduction d'entreprise. Essentiellement, l'argument porte sur le fait que les dispositions de la Loi concernant le bénéfice sont [TRADUCTION] «neutres d'après leur formulation». Elles s'appliquent à tous également, que le contribuable réclame des dépenses liées à l'engagement d'une bonne d'enfants ou des dépenses de conférence. En conséquence, elles ne sont pas discriminatoires au sens de l'article 15 de la Charte. En outre, le prétendu «fardeau» que représentent des impôts plus élevés et l'obligation, pour ce qui est de la paperasserie, de faire des déductions, des remises et des paiements s'imposent à tous les Canadiens qui exercent des activités commerciales, et, dans ce sens, on ne saurait dire que la demanderesse fait l'objet d'une discrimination.

À propos des arguments de la défenderesse, je renverrais encore une fois à l'arrêt *Andrews* de la Cour suprême du Canada, qui a insisté sur l'effet

impact of the law on the individual or group concerned. Thus a statute which is neutral on its face can be held to be contrary to section 15 of the Charter if, in its application, it imposes additional burdens on one class or withholds from them benefits available to others. I am satisfied that in the case before me, the plaintiff has, on the basis of *Andrews*, established the differential impact of the law, as well as the requisite discrimination based on her personal characteristics of sex and family or parental status.

The defendant has also submitted that Parliament, by enacting section 63 of the *Income Tax Act* has specifically allowed the child care deductions subject to statutory conditions. In so doing, it has properly exercised its legislative function in the social-economic field and has not infringed any of the plaintiff's section 15 rights. Instead the section (63) is a subsidiary section, and according to the defendant, it addresses the problem of child care and helps it out. However, 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.

Therefore, I agree with the plaintiff's submission that in light of *Andrews*, an interpretation of the *Income Tax Act* which ignores the realities that women bear 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. Moreover, since the *Andrews* decision, the Act cannot be interpreted as if parents (mostly female) are the same as other workers, or entrepreneurs (i.e. without child care responsibilities); it must be interpreted in a way which recognizes their specific experience as principally responsible for child care.

de la loi sur l'individu ou le groupe concerné. Ainsi donc, une loi qui est neutre d'après sa formulation peut être jugée incompatible avec l'article 15 de la Charte si, dans son application, elle impose des obligations additionnelles à une catégorie ou la soustrait aux avantages dont bénéficient d'autres personnes. Je suis convaincu que, en l'espèce, la demanderesse a, compte tenu de l'arrêt *Andrews*, établi l'effet particulier de la loi ainsi que la discrimination requise fondée sur ses caractéristiques personnelles que sont le sexe et l'état familial ou parental.

La défenderesse a également fait valoir que le législateur, en adoptant l'article 63 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, a expressément autorisé les déductions de frais de garde d'enfants sous réserve des conditions prévues par la loi. En le faisant, il a de façon appropriée exercé sa fonction législative dans le domaine socio-économique et n'a violé aucun des droits de la demanderesse qui sont prévus à l'article 15. Au lieu de cela, l'article (63) est un article accessoire, et selon la défenderesse, il aborde le problème de la garde d'enfants et aide à le résoudre. Toutefois, 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. La 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.

En conséquence, je suis d'accord avec l'argument de la demanderesse selon lequel, compte tenu de l'arrêt *Andrews*, 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. De plus, depuis l'arrêt *Andrews*, la Loi ne saurait être interprétée comme si les parents (du sexe féminin surtout) sont au même titre que les autres travailleurs, ou entrepreneurs (c.-à-d. sans responsabilité de garde d'enfants); elle doit être interprétée d'une manière qui reconnaît leur expérience particulière en ce sens qu'ils sont principalement responsables de la garde d'enfants.

Justification under section 1 of the Charter:

The third step involved in a section 15 claim is the determination of whether the infringement is justified by section 1 of the Charter. As I indicated earlier, the onus of justifying the infringement is on the party seeking to uphold the provision, in this case the defendant Crown. Further, the justification would have to be done in accordance with the test outlined in the case of *The Queen v. Oakes*, [1986] 1 S.C.R. 103.

The defendant submits that denying the deduction of nanny expenses is justified under section 1 of the Charter when viewed in the context of Parliament's total fiscal responsibilities, its actions done to-date and the amounts expended. The defendant further submits that courts should not be called upon to substitute judicial opinion for legislative ones as to the place in which to draw precise lines for the allocation of limited public funds and tax expenditures. The defendant relies on McIntyre J.'s reasons in *Andrews* (pages 183-184) as support for these submissions.

However, it should be noted that with respect to the portion of the reasons referred to by the defendant, McIntyre J. was in the minority of the Court. Wilson J. (with whom the Chief Justice, Lamer and L'heureux-Dubé JJ. agree) disagreed with McIntyre J. regarding the deference which is to be given to legislative choice. At pages 153-155 of her reasons, Wilson J. describes the approach to section 1 in the following terms:

The first hurdle to be crossed in order to override a right guaranteed in the *Charter* is that the objective sought to be achieved by the impugned law must relate to concerns which are "pressing and substantial" in a free and democratic society. The Chief Justice stated at pp. 138-39:

To establish that a limit is reasonable and demonstrably justified in a free and democratic society, two central criteria must be satisfied. First, the objective, which the measures responsible for a limit on a *Charter* right or freedom are designed to serve, must be "of sufficient importance to warrant overriding a constitutionally protected right or freedom": *R. v. Big M Drug Mart Ltd.*, *supra*, at p. 352. The standard must be high in order to ensure that objectives which are trivial or discordant with the principles integral to

Justification sous le régime de l'article premier de la Charte:

La troisième démarche dans une réclamation fondée sur l'article 15 consiste à se demander si l'atteinte est justifiée par l'article premier de la Charte. Ainsi que je l'ai indiqué plus haut, il appartient à la partie qui cherche à soutenir la disposition, en l'occurrence la Couronne défenderesse, de justifier l'atteinte. De plus, la justification devrait se faire conformément au critère dégagé dans l'arrêt *La Reine c. Oakes*, [1986] 1 R.C.S. 103.

La défenderesse soutient que le refus de la déduction des dépenses liées à l'engagement d'une bonne d'enfants est justifié sous le régime de l'article premier de la Charte lorsqu'on le considère dans le contexte des responsabilités fiscales totales du Parlement, de ses actes accomplis jusqu'à maintenant et des sommes dépensées. La défenderesse soutient en outre que les tribunaux ne devraient pas être appelés à substituer une opinion judiciaire aux opinions législatives quant à l'endroit où tracer des lignes de conduite précises pour la répartition des fonds publics limités et des dépenses fiscales. À l'appui de ces arguments, la défenderesse invoque les motifs prononcés par le juge McIntyre dans l'arrêt *Andrews* (pages 183 et 184).

Toutefois, il convient de souligner que, pour ce qui est de la partie des motifs mentionnée par la défenderesse, le juge McIntyre était dans la minorité de la Cour. Le juge Wilson (avec l'appui du Juge en chef, des juges Lamer et L'Heureux-Dubé) n'est pas d'accord avec le juge McIntyre pour ce qui est de la déférence à donner au choix législatif. Aux pages 153 à 155 de ses motifs, le juge Wilson décrit en ces termes la méthode d'aborder l'article premier:

Le premier obstacle à franchir en vue de supprimer un droit garanti dans la *Charte* est que l'objectif visé par la mesure législative contestée doit se rapporter à des préoccupations «urgentes et réelles» dans une société libre et démocratique. Le Juge en chef affirme, aux pp. 138 et 139:

Pour établir qu'une restriction est raisonnable et que sa justification peut se démontrer dans le cadre d'une société libre et démocratique, il faut satisfaire à deux critères fondamentaux. En premier lieu, l'objectif que visent à servir les mesures qui apportent une restriction à un droit ou à une liberté garantis par la *Charte*, doit être «suffisamment important pour justifier la suppression d'un droit ou d'une liberté garantis par la Constitution»: *R. c. Big M Drug Mart Ltd.*, précité, à la p. 352. La norme doit être sévère afin que les

a free and democratic society do not gain s. 1 protection. It is necessary, at a minimum, that an objective relate to concerns which are pressing and substantial in a free and democratic society before it can be characterized as sufficiently important.

This, in my view, remains an appropriate standard when it is recognized that not every distinction between individuals and groups will violate s. 15. 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. This is not a concern, however, once the position that every distinction drawn by law constitutes discrimination is rejected as indeed it is in the judgment of my colleague, McIntyre J. Given that s. 15 is designed to protect those groups who suffer social, political and legal disadvantage in our society, the burden resting on government to justify the type of discrimination against such groups is appropriately an onerous one.

The second step in a s. 1 inquiry involves the application of a proportionality test which requires the Court to balance a number of factors. The Court must consider the nature of the right, the extent of its infringement, and the degree to which the limitation furthers the attainment of the legitimate goal reflected in the legislation. As the Chief Justice stated in *R. v. Edwards Books and Art Ltd.*, [1986] 2 S.C.R. 713, at p. 768:

Second, the means chosen to attain those objectives must be proportional or appropriate to the ends. The proportionality requirement, in turn, normally has three aspects: the limiting measures must be carefully designed, or rationally connected, to the objective; they must impair the right as little as possible; and their effects must not so severely trench on individual or group rights that the legislative objective, albeit important, is nevertheless outweighed by the abridgment of rights.

Therefore, it is clear from the *Andrews* decision that it is no longer possible to justify a differential burden (withholding a benefit) merely because it is done pursuant to a valid federal objective. This latter test has been replaced by the test of justifiability included in section 1 and interpreted in the *Oakes* case. Thus the objective of a law which violates the Charter must be "pressing and substantial" in order to pass scrutiny under section 1.

After reviewing the evidence presented by the defendant, it is my opinion that the defendant has offered no "pressing and substantial" objective to justify denying deductibility as a business expense of the plaintiff's nanny costs.

objectifs peu importants ou contraires aux principes qui constituent l'essence même d'une société libre et démocratique ne bénéficient pas de la protection de l'article premier. Il faut à tout le moins qu'un objectif se rapporte à des préoccupations urgentes et réelles dans une société libre et démocratique, pour qu'on puisse le qualifier de suffisamment important.

a À mon avis, il s'agit toujours d'une norme appropriée lorsqu'on reconnaît que ce ne sont pas toutes les distinctions entre des individus et des groupes qui violent l'art. 15. 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. Toutefois, cela devient sans intérêt si l'on rejette le point de vue selon lequel toute distinction établie par la loi constitue de la discrimination, comme l'a fait d'ailleurs mon collègue le juge McIntyre dans ses motifs. Étant donné que l'art. 15 est conçu pour protéger les groupes défavorisés sur les plans social, politique et juridique dans notre société, la responsabilité qui incombe au gouvernement de justifier le type de discrimination dont sont victimes ces groupes est à juste titre lourde.

d La deuxième étape d'un examen fondé sur l'article premier comporte l'application d'un critère de proportionnalité, en vertu duquel la Cour doit soupeser un certain nombre de facteurs. La Cour doit examiner la nature du droit, l'étendue de sa violation et jusqu'à quel point la restriction permet d'atteindre l'objectif légitime contenu dans la mesure législative. Comme l'affirme le Juge en chef dans l'arrêt *R. c. Edwards Books and Art Ltd.*, [1986] 2 R.C.S. 713, à la p. 768:

En second lieu, les moyens choisis pour atteindre ces objectifs doivent être proportionnels ou appropriés à ces fins. La proportionnalité requise, à son tour, comporte normalement trois aspects: les mesures restrictives doivent être soigneusement conçues pour atteindre l'objectif en question, ou avoir un lien rationnel avec cet objectif; elles doivent être de nature à porter le moins possible atteinte au droit en question et leurs effets ne doivent pas empiéter sur les droits individuels ou collectifs au point que l'objectif législatif, si important soit-il, soit néanmoins supplanté par l'atteinte aux droits.

Il ressort donc de l'arrêt *Andrews* qu'il n'est plus possible de justifier une obligation particulière (refus d'un avantage) simplement parce que cela se fait conformément à un objectif fédéral valable. Ce dernier critère a été remplacé par le critère du caractère justifiable inclus à l'article premier et interprété dans l'arrêt *Oakes*. C'est ainsi que l'objectif d'une loi qui viole la Charte doit être «réel et urgent» pour subir avec succès l'examen sous le régime de l'article premier.

Après avoir examiné la preuve produite par la défenderesse, j'estime qu'elle n'a présenté aucun objectif «réel et urgent» pour justifier le refus de la déductibilité à titre de dépense d'entreprise des dépenses faites par la demanderesse pour l'engagement d'une bonne d'enfants.

Further, on the facts of this particular case, it has not been established that Parliament has made a legislative choice against full deductibility of nanny expenses in this case. Instead, the courts are left to decide, in accordance with the Charter, whether the concepts of profit and business expenses permit such a deduction. This is not to say that nanny expenses will always be treated as a business expense, or that section 63 of the Act has been invalidated under section 52 of the Charter.

The defendant has argued that I have been asked to "read in" some provision of the *Income Tax Act* to bring it into conformity with the Charter; to amend the definition of profit in the Act (which is within the purview of judicial interpretation) or to strike down section 63 of the Act. This is not so. The meaning to be given to the term "profit", as I indicated earlier, is a matter for judicial interpretation. Statutory interpretation has traditionally been seen as the proper preserve of the courts, within and without a constitutional context. Therefore, it is open to me to give the term "profit" as it relates to allowable business expenses (sections 9 and 18 of the Act), an interpretation which is consistent with the requirements of the Charter, without "deleting", "amending" or "reading in".

For the reasons I have outlined above the plaintiff is allowed to deduct the cost of her nanny (the nanny's salary) as a business expense, pursuant to the relevant provisions of the *Income Tax Act*, for the following taxation years, namely 1982, 1983, 1984 and 1985.

Also, in keeping with the Charter intent to promote equality as well as the new social and economic realities of Canada, the plaintiff should be allowed to deduct the cost of her nanny (the nanny's salary) as a business expense in the 1985 and subsequent taxation years.

De plus, compte tenu des faits de l'espèce, on n'a pas établi que le législateur a fait un choix législatif en interdisant la pleine déductibilité des dépenses liées à l'engagement d'une bonne d'enfants dans l'espèce présente. Au lieu de cela, on laisse aux tribunaux le soin de décider, en conformité de la Charte, si les concepts de bénéfice et de dépenses d'entreprise permettent une telle déduction. Cela ne veut pas dire que les dépenses liées à l'engagement d'une bonne d'enfants vont toujours être considérées comme des dépenses d'entreprise, ni que l'article 63 de la Loi a été rendu inopérant en vertu de l'article 52 de la Charte.

Selon la défenderesse, on m'a demandé de «faire dire» à une disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* quelque chose qu'elle ne dit pas pour la rendre conforme à la Charte, pour modifier la définition de bénéfice figurant dans la Loi (qui relève de l'interprétation judiciaire) ou pour rendre inopérant l'article 63 de la Loi. Il n'en est pas ainsi. Le sens à donner au terme de «bénéfice», ainsi que je l'ai indiqué plus haut, est question d'interprétation judiciaire. La tradition voit dans l'interprétation des lois le domaine des tribunaux, dans un contexte constitutionnel ou à l'extérieur de ce contexte. En conséquence, il m'est loisible de donner au terme «bénéfice», tel qu'il se rapporte aux dépenses d'entreprise déductibles (articles 9 et 18 de la Loi), une interprétation qui soit conforme aux exigences de la Charte, sans qu'il soit besoin de faire une «suppression», une «modification» ou de «faire dire à un texte quelque chose qu'il ne dit pas».

Par les motifs invoqués ci-dessus, la demanderesse est autorisée à déduire, à titre de dépenses d'entreprise, les dépenses liées à l'engagement de sa bonne d'enfants (le salaire de la bonne d'enfants), conformément aux dispositions applicables de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, pour les années d'imposition 1982, 1983, 1984 et 1985.

De même, conformément à l'intention de la Charte de favoriser l'égalité ainsi qu'aux réalités sociales et économiques du Canada, la demanderesse devrait être autorisée à déduire, à titre de dépense d'entreprise, les dépenses liées à l'engagement de sa bonne d'enfants (le salaire de la bonne d'enfants) dans l'année d'imposition 1985 et les années d'imposition ultérieures.