

T-3470-81

T-3470-81

The Queen (Plaintiff)

v.

Brenda A. Robichaud (Defendant)

Trial Division, Marceau J.—Moncton, March 22; Ottawa, April 22, 1983.

Income tax — Income calculation — Deductions — Defendant claiming deduction under s. 109 as married person supporting spouse — Husband allowed similar deduction — Whether two-way marital deduction authorized under Act — Appeal allowed — “Support” in s. 109 related to subsistence — “Supported” meaning dependent of other, i.e., deriving means of subsistence from other — Dependant cannot be supporter of own supporter — Deduction under s. 109 for support of spouse, not for household expenses — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 109(1) (as am. by S.C. 1973-74, c. 30, s. 11; 1976-77, c. 4, s. 42).

The defendant claimed, for the 1977 taxation year, the deduction allowed under paragraph 109(1)(a) of the *Income Tax Act* on the basis that, in 1977, she had been a married person who had supported her spouse whose income, in 1977, during the seven days they had been married, had not exceeded \$250. The Minister disallowed the deduction on the ground that her husband had already been allowed a similar deduction under the same section and on the same basis. The Tax Review Board, satisfied that the requirements of paragraph 109(1)(a) were met, allowed the defendant's claim on the ground that the amounts expended by the defendant in the month preceding her marriage had been made for commodities used after the marriage (suit, food, cablevision) and had to be considered as expenses made to support her spouse after the marriage. The issue—whether a two-way marital deduction is possible for spouses under the Act—turns on the interpretation of the word “support” in section 109.

Held, the appeal should be allowed. The deduction under section 109 is for the support of a spouse, not for household expenses. The word “support” and the French expression *subvenir aux besoins* convey the meaning of being a source of subsistence, sustenance or living. Where a person is supported by another, either totally or partially, that person is a dependant of the other, i.e., derives his or some of his means of subsistence from the other. A dependant cannot be the supporter of his own supporter. In the case at bar, the defendant failed to establish that she had supported her husband during the marriage.

La Reine (demanderesse)

a c.

Brenda A. Robichaud (défenderesse)

Division de première instance, juge Marceau—
b Moncton, 22 mars; Ottawa, 22 avril 1983.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — La défenderesse réclame, à titre de personne mariée subvenant aux besoins de son conjoint, la déduction prévue à l'art. 109 — L'époux a obtenu une déduction semblable — La Loi permet-elle aux conjoints de bénéficier tous les deux de la déduction matrimoniale? — Appel accueilli — L'expression «subvenir aux besoins» à l'art. 109 implique l'idée de subsistance — «Celui aux besoins de qui un autre subvient» est une personne à charge de l'autre, c.-à-d. qu'il reçoit de l'autre ses moyens de subsistance — Une personne à charge ne saurait être le soutien de celui-là même qui subvient à ses besoins — La déduction sous le régime de l'art. 109 est prévue pour les cas où un conjoint subvient aux besoins de l'autre conjoint et non pour les cas où il paye les charges communes — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 109(1) (mod. par S.C. 1973-74, chap. 30, art. 11; 1976-77, chap. 4, art. 42).

e La défenderesse a réclamé, pour l'année d'imposition 1977, la déduction prévue à l'alinéa 109(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, alléguant qu'en 1977, elle était une personne mariée ayant subvenu aux besoins de son conjoint dont le revenu dans cette année, pendant les sept jours qu'ils étaient mariés, n'avait pas excédé 250 \$. Le Ministre a rejeté la déduction au motif f que son époux avait déjà obtenu une déduction semblable sous le régime du même article et relativement à la même situation. La Commission de révision de l'impôt, convaincue que les exigences de l'alinéa 109(1)a) avaient été respectées, a accueilli la réclamation de la défenderesse au motif que les sommes engagées par celle-ci dans le mois précédant son mariage g avaient été utilisées dans l'achat de biens ayant servi après le mariage (vêtements, nourriture, télédistribution) et devaient être considérées comme des frais engagés pour subvenir aux besoins de son conjoint après le mariage. La question de savoir si la Loi permet aux conjoints de bénéficier tous les deux de la déduction matrimoniale porte sur l'interprétation de l'expression h «subvenant aux besoins» employée à l'article 109.

Jugement: l'appel doit être accueilli. La déduction sous le régime de l'article 109 est prévue pour les cas où un conjoint subvient aux besoins de l'autre et non pour les cas où il paye les charges communes. Le terme anglais *support* et l'expression française correspondante «subvenir aux besoins» impliquent l'idée de moyens de subsistance ou de vie. Celui aux besoins de qui un autre subvient, soit totalement soit de façon partielle, est une personne à charge de l'autre, c.-à-d. qu'il reçoit de l'autre la totalité ou une partie de ses moyens de subsistance. Une personne à charge ne saurait être le soutien de celui-là même i qui subvient à ses besoins. En l'espèce, la défenderesse n'a pas j établi qu'elle avait subvenu aux besoins de son époux au cours du mariage.

CASE JUDICIALLY CONSIDERED

REFERRED TO:

Johnston v. Minister of National Revenue, [1948] S.C.R. 486.

COUNSEL:

Paul Plourde for plaintiff.
Peter Beardsworth for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Beardsworth & Wright, Riverview (New Brunswick), for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MARCEAU J.: The point at issue in this appeal by the Deputy Attorney General of Canada against a decision of the Tax Review Board is narrow and straightforward and one has difficulty in trying to understand how it has not yet given rise to a decision of the Court. It relates to the well known marital exemption section of the *Income Tax Act*, subsection 109(1) [S.C. 1970-71-72, c. 63, as am. by S.C. 1973-74, c. 30, s. 11; 1976-77, c. 4, s. 42] which, for convenience, I should reproduce here:

109. (1) For the purpose of computing the taxable income of an individual for a taxation year, there may be deducted from his income for the year such of the following amounts as are applicable:

(a) in the case of an individual who, during the year, was a married person who supported his spouse, an amount equal to the aggregate of

- (i) \$1,600, and
- (ii) \$1,400 less the amount, if any, by which the spouse's income for the year while married exceeds \$300;

(b) in the case of an individual not entitled to a deduction under paragraph (a) who, during the year,

(i) was an unmarried person or a married person who neither supported nor lived with his spouse and was not supported by his spouse, and

(ii) whether by himself or jointly with one or more other persons, maintained a self-contained domestic establishment (in which the individual lived) and actually supported therein a person who, during the year, was

- (A) wholly dependent for support upon, and
- (B) connected, by blood relationship, marriage or adoption, with

JURISPRUDENCE

DÉCISION CITÉE:

Johnston v. Minister of National Revenue, [1948] R.C.S. 486.

AVOCATS:

Paul Plourde pour la demanderesse.
Peter Beardsworth pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Beardsworth & Wright, Riverview (Nouveau-Brunswick), pour la défenderesse.

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

LE JUGE MARCEAU: Le point litigieux dans le présent appel qu'a formé le sous-procureur général du Canada contre une décision de la Commission de révision de l'impôt est restreint et simple, et il est difficile de comprendre pourquoi il n'a pas encore fait l'objet d'une décision de la Cour. Il se rapporte à la disposition bien connue de la *Loi de l'impôt sur le revenu* portant sur l'exemption matrimoniale, savoir le paragraphe 109(1) [S.C. 1970-71-72, chap. 63, mod. par S.C. 1973-74, chap. 30, art. 11; 1976-77, chap. 4, art. 42] que, pour toutes fins utiles, je reproduis en l'espèce:

109. (1) Aux fins du calcul du revenu imposable d'un particulier pour une année d'imposition, il peut être déduit de son revenu pour l'année celles des sommes suivantes qui sont appropriées:

a) dans le cas d'un particulier qui, pendant l'année, était une personne mariée subvenant aux besoins de son conjoint, une somme égale au total de

- (i) \$1,600, et
- (ii) \$1,400 moins la fraction, si fraction il y a, du revenu du conjoint pour l'année pendant le mariage qui est en sus de \$300;

b) dans le cas d'un particulier qui n'a pas droit à une déduction aux termes de l'alinéa a), qui, durant l'année, était

(i) une personne non mariée ou une personne mariée ne subvenant pas aux besoins de son conjoint et ne vivant pas avec lui, qui n'était pas à sa charge, et

(ii) qui, seul ou conjointement avec une ou plusieurs autres personnes, tenait un établissement domestique autonome (où ce particulier vivait) et y subvenait effectivement aux besoins d'une personne qui, durant l'année, était

- (A) entièrement à la charge du contribuable, et
- (B) unie par les liens du sang, du mariage ou de l'adoption,

the taxpayer, or the taxpayer and such one or more other persons, as the case may be,

an amount equal to the aggregate of

(iii) \$1,600, and

(iv) \$1,400 less the amount, if any, by which the income for the year of the dependent person exceeds \$300;

au contribuable, ou au contribuable et à une ou plusieurs de ces personnes, selon le cas,

une somme égale au total de

(iii) \$1,600 et

(iv) \$1,400 moins la fraction, si fraction il y a, du revenu, pour l'année, de cette personne à charge qui est en sus de \$300;

The defendant taxpayer, Brenda A. Robichaud, married on December 23, 1977 and from then on resided with her husband. Throughout that year 1977, she and her husband had been both employed; she had earned \$8,467.30 while her husband had earned about twice as much. In filing her 1977 income tax return, the defendant claimed entitlement to the deduction allowed under paragraph 109(1)(a) of the Act on the basis that, in 1977, she had been a married person who had supported her spouse whose income in that year during the seven days they had been married had not exceeded \$250. Since her husband had himself already claimed and been allowed a similar deduction under the same section and on the same basis, the Minister denied the defendant's claim. The Board, on appeal, did not agree with the Minister and decided that the defendant, in the circumstances, was entitled to the marital deduction as well as her husband. Is such a two-way marital deduction a possibility for spouses under the Act? This is the point the Minister seeks to clarify by asking this Court to quash the decision of the Board setting aside his assessment.

The member of the Board called upon to hear the appeal first accepted evidence to the effect that the defendant, in the month preceding her marriage, had expended moneys for the mutual benefit of herself and her future husband. He noted that the defendant had indeed, jointly with her future spouse, borrowed \$3,000 of which \$2,720.30 was used to pay the down payment on a residence they were acquiring. He noted also that she had paid at one occasion \$129.95 and at another \$33 to purchase and alter clothing for her spouse; she had given her spouse \$37.10 for his personal use; had paid \$27.15 for cablevision and \$54 towards insurance on their new residence. The member of the Board then recalled three well-established propositions with respect to the proper construction to be given to subsection 109(1) namely: (a) the requirement that the taxpayer has supported his spouse during the year is not dependent on any time

La contribuable défenderesse Brenda A. Robichaud s'est mariée le 23 décembre 1977 et, depuis lors, elle et son époux ont cohabité. Pendant cette année 1977, tous deux ont travaillé; elle a gagné 8 467,30 \$, et son époux, environ le double. Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 1977, la défenderesse a réclamé la déduction prévue à l'alinéa 109(1)a) de la Loi, alléguant qu'en 1977, elle était une personne mariée ayant subvenu aux besoins de son conjoint dont le revenu dans cette année, pendant les sept jours qu'ils étaient mariés, n'avait pas excédé 250 \$. Puisque son époux avait déjà réclamé et obtenu une déduction semblable sous le régime du même article et relativement à la même situation, le Ministre a rejeté la réclamation de la défenderesse. Sur appel, la Commission a été en désaccord avec le Ministre et a décidé que la défenderesse avait droit, autant que son époux, à la déduction matrimoniale. La Loi permet-elle aux conjoints de bénéficier tous les deux de la déduction matrimoniale? C'est le point que le Ministre cherche à clarifier en demandant à la Cour d'infirmier la décision par laquelle la Commission a annulé sa cotisation.

Le membre de la Commission désigné pour entendre l'appel a tout d'abord accepté le témoignage selon lequel la défenderesse, dans le mois précédant son mariage, avait dépensé de l'argent dans l'intérêt d'elle-même et de son futur époux. Il a noté que la défenderesse avait bien, conjointement avec son futur époux, emprunté la somme de 3 000 \$, dont 2 720,30 \$ avaient servi d'acompte sur la maison qu'ils ont achetée. Il a également noté qu'une fois, elle avait payé 129,95 \$ et une autre, 33 \$ pour l'achat et la retouche de vêtements pour son époux; elle avait donné à son conjoint 37,10 \$ pour ses dépenses personnelles, avait payé 27,15 \$ pour l'abonnement au système de télédistribution et 54 \$ pour l'assurance de leur nouvelle résidence. Le membre de la Commission a alors rappelé trois principes bien établis relativement à l'interprétation correcte à donner au paragraphe 109(1), savoir: a) l'exigence que le contri-

factor, the phrase "during the year" meaning "in the course of the year" not "throughout the year"; (b) it is not part of the requirement that the taxpayer has "wholly" supported his spouse; (c) the taxpayer may have supported his spouse despite the fact that the latter has had during the year an independent income. On the basis of these three propositions and a finding that the expenses of the defendant, having been made "for commodities which were used after the marriage (suit, food, cablevision)", had to be "considered as expenses made to support (her) spouse after the marriage", the member simply declared himself satisfied that the requirements of paragraph 109(1)(a) were met.

I have some difficulty in following the member's analysis and especially I do not see clearly the place assigned in his reasoning to the three propositions referred to. Much emphasis was very ably reserved by counsel for the defendant on the third of the three propositions, for the added support of which special reference was made to the decision of the Supreme Court in *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] S.C.R. 486 where Kellock J. in the course of his reasons had said [at page 493]: "I think a husband may continue to support his wife within the meaning of the statute although his wife may supply some money toward meeting the cost of maintenance of the household." However, between the one proposition that a married person may support his or her spouse in spite of the fact that the latter has an independent revenue and contributes some moneys toward household expenses and the other proposition that a married person may at the same time support and be supported by his or her spouse there is, in my view, a gap which I do not think can be bridged.

It seems to me that the decision of the Board simply eludes the real question that has to be addressed which is whether or not the defendant has "supported" her husband within the meaning of the Act. It simply assumes that because the defendant has made some expenses for the mutual interest of the couple, she has supported her husband but this is a completely unjustified assumption.

uable ait subvenu aux besoins du conjoint pendant l'année n'implique aucune durée minimale, le membre de phrase «pendant l'année» signifiant «dans le cours de l'année» et non pas «toute l'année»; b) il n'est pas nécessaire que le contribuable ait subvenu à «tous» les besoins de son conjoint; c) le contribuable peut avoir subvenu aux besoins de son conjoint même si ce dernier a eu pendant l'année un revenu personnel. Sur la base de ces trois principes et la constatation que les dépenses de la défenderesse ayant servi à l'achat de «biens qui ont servi après le mariage (vêtements, nourriture, télédistribution)», elles devaient être «considérées comme des frais engagés pour subvenir aux besoins du conjoint après le mariage», le membre de la Commission s'est simplement déclaré convaincu que les exigences de l'alinéa 109(1)a) avaient été respectées.

J'ai de la difficulté à suivre l'analyse du membre de la Commission et, particulièrement, je ne vois pas clairement la place attribuée dans son raisonnement aux trois principes mentionnés. L'avocat de la défenderesse a, très habilement, mis l'accent sur le troisième principe, à l'appui duquel on a cité la décision rendue par la Cour suprême dans l'affaire *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486, où le juge Kellock, au cours de son raisonnement, dit ceci [à la page 493]: [TRADUCTION] «Je pense qu'un époux peut continuer à subvenir aux besoins de son épouse au sens de la loi, même si celle-ci contribue, dans une certaine mesure, aux charges communes du ménage.» Toutefois, entre le principe qu'une personne mariée peut subvenir aux besoins de son conjoint même si ce dernier a un revenu propre et contribue aux charges communes du ménage et l'autre principe que deux conjoints peuvent, en même temps, subvenir réciproquement à leurs besoins, il y a, à mon avis, un fossé que je pense pas qu'on puisse combler.

Il me semble que la décision de la Commission élude la vraie question qui doit être réglée, celle de savoir si la défenderesse a «subvenu» aux besoins de son époux au sens de la Loi. Il y est simplement présumé que la défenderesse ayant engagé des dépenses dans l'intérêt commun du couple, elle a subvenu aux besoins de son époux, mais il s'agit là d'une présomption tout à fait injustifiée. Celle-ci

tion. It is unjustified for the very reason that the words used must be given their meaning and effect. The deduction is for supporting a spouse not merely for making household expenses.

In my view, the English word "support" and the French corresponding phrase *subvenir aux besoins* necessarily convey the meaning of being a source of subsistence, sustenance or living. He who is supported by another, be it totally or only partially, is a dependant of the other, i.e. derives his or some of his means of subsistence from the other. That being so, it seems to me somewhat difficult to suggest that a dependant could be the supporter of his own supporter.

In my view, the defendant whose wages were half those of her husband has never established that she had supported her husband during the marriage. The assessment of March 19, 1979, by which the Minister disallowed the deduction she had claimed under subsection 109(1) was therefore well founded and must be restored. Judgment will go accordingly.

est injustifiée pour la simple raison qu'on doit donner aux mots employés leur sens et leur effet. La déduction est prévue pour les cas où un conjoint subvient aux besoins de l'autre conjoint et non simplement pour les cas où il paye les charges communes.

À mon avis, le terme anglais *support* et l'expression française correspondante «subvenir aux besoins» impliquent nécessairement l'idée de moyens de subsistance ou de vie. Celui aux besoins de qui un autre subvient, soit totalement, soit seulement de façon partielle, est une personne à charge de l'autre, c.-à-d. qu'il reçoit de l'autre la totalité ou une partie de ses moyens de subsistance. Cela étant, il me semble quelque peu difficile de suggérer qu'une personne à charge pourrait être le soutien de celui-là même qui subvient à ses besoins.

À mon sens, la défenderesse, dont le salaire était la moitié de celui de son époux, n'a jamais établi qu'elle avait subvenu aux besoins de son époux au cours du mariage. La cotisation du 19 mars 1979 par laquelle le Ministre a rejeté la déduction qu'elle avait réclamée sous le régime du paragraphe 109(1) était donc bien fondée et doit être confirmée. Jugement sera rendu en ce sens.