

T-1288-88

T-1288-88

Her Majesty the Queen (Plaintiff)

v.

Helen E. McLaren (Defendant)

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

Trial Division, MacKay J.—Ottawa, September 19, 1990.

Income tax — Income calculation — Deductions — Child care expenses — Reassessment disallowing deduction — Husband's income nil — Income Tax Act, s. 63(2) permitting deduction of child care expense when taxpayer's income exceeding income of supporting person of child in specific circumstances, none of which applicable — S. 63(2) not applicable where income of supporting person nil — "Income" in ordinary, grammatical sense and in context of Act implying positive sum.

This was an appeal from a decision of the Tax Court which allowed the taxpayer's appeal from a notice of reassessment. In 1983 the taxpayer deducted \$535 as child care expenses. Her husband had no income in 1983. *Income Tax Act*, subsection 63(2) allows a deduction where a taxpayer's income exceeds the income of a supporting person of the child in specific circumstances, none of which applied here. The Tax Court held that subsection 63(2) does not apply when a "supporting person" has no income. The issue was whether subsection 63(2) disentitles a taxpayer from claiming the child care deduction when his or her supporting person had no income.

Held, the action should be dismissed.

The word "income" in subsection 63(2), when read both in its grammatical and ordinary sense and in its context in the Act, means the existence of a positive sum. Where the supporting parent has no income, subsection 63(2) does not apply and one reverts to paragraph 63(1)(b) and the taxpayer may claim the deduction. This is consistent with the legal concept employed by the *Income Tax Act*. Subsection 5(1), which defines income from an office or employment, subsection 9(1), which determines income from business or property, and subsection 39(1), which defines capital gain, all involve the receipt of a positive or net amount. The use of "income for a taxation year" and "income for that year" together with the phrase "(on the assumption that both incomes are computed...)" presumes that each of the parties received income within the meaning of the Act. Moreover, the entirety of section 3, which is the closest thing to a definition of "income" under the Act, consists of a process of reduction from one amount to another until one reaches a final amount which represents the taxpayer's income for the year. The explicit use of the words "remainder, if any"

Sa Majesté la Reine (demanderesse)

c.

a

Helen E. McLaren (défenderesse)RÉPERTORIÉ: CANADA c. McLAREN (1^{re} INST.)

b Section de première instance, juge MacKay—
Ottawa, 19 septembre 1990.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Frais de garde d'enfants — La déduction a été refusée dans une nouvelle cotisation — L'époux n'a eu aucun revenu — L'art. 63(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu permet la déduction des frais de garde d'enfants lorsque le revenu du contribuable dépasse celui de la personne assumant les frais d'entretien des enfants dans certains cas, dont aucun ne s'applique en l'espèce — L'art. 63(2) ne s'applique pas lorsque le revenu de la personne assumant les frais d'entretien des enfants est égal à zéro — Le mot «revenu» dans son sens ordinaire et grammatical et dans le contexte de la Loi présuppose l'existence d'un montant positif.

Il s'agissait d'un appel d'une décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt a accueilli l'appel que la contribuable a interjeté à l'égard d'une nouvelle cotisation. En 1983, la contribuable a déduit une somme de 535 \$ au titre de frais de garde d'enfants. Son époux n'a eu aucun revenu en 1983. Le paragraphe 63(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* permet une déduction lorsque le revenu du contribuable dépasse celui de la personne assumant les frais d'entretien des enfants dans certains cas précis, dont aucun ne s'applique en l'espèce. La Cour canadienne de l'impôt a décidé que le paragraphe 63(2) ne s'applique pas lorsque la «personne assumant les frais d'entretien des enfants» n'a aucun revenu. La question en litige est celle de savoir si le paragraphe 63(2) interdit au contribuable de réclamer la déduction des frais de garde d'enfants lorsque la personne assumant les frais d'entretien des enfants n'a aucun revenu.

g

Jugement: l'action devrait être rejetée.

Le mot «revenu» du paragraphe 63(2), lorsqu'il est lu tant dans son sens grammatical et ordinaire que dans le contexte de la Loi, présuppose l'existence d'un montant positif. Lorsque la personne assumant les frais d'entretien des enfants n'a pas de revenu, le paragraphe 63(2) ne s'applique pas; il faut alors s'en remettre à l'alinéa 63(1)(b) et le contribuable a droit à la déduction. Cette interprétation est compatible avec le concept juridique employé dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le paragraphe 5(1), qui définit le revenu tiré d'une charge ou d'un emploi, le paragraphe 9(1), qui permet de calculer le revenu tiré d'une entreprise ou d'un bien, et le paragraphe 39(1), qui définit le gain en capital, présupposent tous la réception d'un montant positif ou d'un montant net. L'utilisation des mots «revenu pour une année d'imposition» et «revenu pour cette année» ainsi que de l'expression «(en présupmant que les deux revenus sont calculés...)" présuppose que chacune des parties a reçu un revenu au sens de la Loi. En outre, l'ensemble de l'article 3, qui est la disposition se rapprochant le plus d'une définition du mot «revenu» selon la Loi, décrit la démarche qui

in the final phrase of the section mandates the existence of something positive before the taxpayer can be said to have income for the purposes of the Act. A fundamental premise underlying the *Income Tax Act* is that "income" means the "net accretion of economic power". That concept does not apply where there is no income. There is no indication in subsection 63(2) that the use of "income" was intended to be different from that used throughout the rest of the Act. If a provision is not aptly worded to carry out the intent of its drafter, the courts should not be precluded from allowing the taxpayer to take advantage of the benefits of the provision as worded.

Section 63 was amended to apply equally to both male and female taxpayers as result of a Human Rights Tribunal finding that it was discriminatory because it excluded men from the deduction unless they were unmarried, separated or had a wife who was incapable of caring for the children. The distinction between higher and lower income earners in the current provision is predicated on the taxpayer and the supporting person each having income for the taxation year as provided in accordance with section 3. That income, the "remainder, if any" after following the steps of section 3 must be "a net accretion of economic power", not merely no income.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 2(2) (as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 1), 3, (as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 1; c. 42, s. 1; 1984, c. 1, s. 2), 4(1), 5(1), 9(1), 39(1) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 15; 1976-77, c. 4, s. 9; c. 42, s. 3; 1979, c. 5, s. 11; 1980-81-82-83, c. 48, s. 16; c. 140, s. 18; 1984, c. 1, s. 13), 56(1)(s) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 25; c. 140, s. 26), (u) (as added by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 26), 63 (as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 25; c. 45, s. 22), 122.2 (as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 65), 178(2) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58; 1985, c. 45, s. 75).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Fiset (N.) v. M.N.R., [1988] 1 C.T.C. 2335; (1988), 88 DTC 1223 (T.C.C.); *Canterra Energy Ltd. v. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 89; (1986), 87 DTC 5019; 71 N.R. 394 (F.C.A.).

CONSIDERED:

Tahsis Company Ltd. v. R., [1980] 2 F.C. 269; [1979] CTC 410; (1979), 79 DTC 5328 (T.D.); *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46; (1985),

consiste à déduire un montant d'un autre jusqu'à l'obtention d'un montant final qui représente le revenu du contribuable pour l'année. L'utilisation explicite des mots «si reste il y a» dans la dernière phrase de l'article présuppose clairement l'existence d'un montant positif avant que l'on puisse dire que le contribuable a eu un revenu aux fins de la Loi. Une des conditions fondamentales sous-jacentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est le fait que le mot «revenu» signifie «l'accroissement net du pouvoir économique». Ce concept ne s'applique pas lorsqu'il n'y a pas de revenu. Aucun élément du paragraphe 63(2) n'indique que le mot «revenu» devrait avoir un sens différent de celui qu'il a tout au long de la Loi. Si une disposition n'est pas rédigée de façon à donner suite à l'intention du législateur, les tribunaux devraient pouvoir permettre au contribuable de se prévaloir des avantages de la disposition telle qu'elle est libellée.

L'article 63 a été modifié de façon à s'appliquer également tant aux hommes qu'aux femmes, à la suite de la décision par laquelle le Tribunal des droits de la personne a jugé que la disposition était discriminatoire, parce qu'elle ne permettait pas aux hommes de bénéficier de la déduction, sauf s'ils n'étaient pas mariés, s'ils étaient séparés ou que leur épouse était incapable de s'occuper des enfants. La distinction faite entre les personnes qui gagnent un revenu supérieur et inférieur dans la disposition actuelle présuppose que le contribuable et la personne assumant les frais d'entretien ont tous deux un revenu pour l'année d'imposition au sens de l'article 3. Ce revenu, le «reste, si reste il y a», après les calculs faits selon l'article 3, doit correspondre à un «accroissement net du pouvoir économique»; il ne peut s'agir d'un revenu inexistant.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 2(2) (mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 1), 3, (mod. par S.C. 1977-78, chap. 1, art. 1; chap. 42, art. 1; 1984, chap. 1, art. 2), 4(1), 5(1), 9(1), 39(1) (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 15; 1976-77, chap. 4, art. 9; chap. 42, art. 3; 1979, chap. 5, art. 11; 1980-81-82-83, chap. 48, art. 16; chap. 140, art. 18; 1984, chap. 1, art. 13), 56(1)s) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 25; chap. 140, art. 26), u) (ajouté par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 26), 63 (mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 25; chap. 45, art. 22), 122.2 (mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 65), 178(2) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 158, art. 58; 1985, chap. 45, art. 75).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Fiset (N.) c. M.N.R., [1988] 1 C.T.C. 2335; (1988), 88 DTC 1223 (C.C.I.); *Canterra Energy Ltd. c. La Reine*, [1987] 1 C.T.C. 89; (1986), 87 DTC 5019; 71 N.R. 394 (C.A.F.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Tahsis Company Ltd. c. R., [1980] 2 C.F. 269; [1979] CTC 410; (1979), 79 DTC 5328 (1^{re} inst.); *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46;

21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 CTC 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 244; *Bailey et al. v. M.N.R.* (1980), 1 C.H.R.R. 193 (H.R.T.).

(1985), 21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 CTC 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 244; *Bailey et al. v. M.N.R.* (1980), 1 C.H.R.R. 193 (T.D.P.).

AUTHORS CITED

Concise Oxford Dictionary of Current English, 7th ed., Oxford: Clarendon Press, 1982, "remainder".
 Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed., Toronto: Butterworths, 1983.
Report of the Royal Commission on Taxation, Vol. 1, Ottawa: Queen's Printer, 1966 (Chair: K. M. Carter).
Shorter Oxford English Dictionary, vol. I, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1986, "income".
Webster's Third New International Dictionary of the English Language, (Unabridged), Springfield, Massachusetts: Merriam—Webster Inc., 1986, "income".

COUNSEL:

Max J. Weder for plaintiff.
Werner H. G. Heinrich for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Freeman & Company, Vancouver, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MACKAY J.: This is an appeal by the plaintiff Her Majesty The Queen from a decision of the Tax Court of Canada, dated February 22, 1988, [[1988] 1 C.T.C. 2371] which allowed the defendant taxpayer's appeal from a notice of reassessment of income tax made by the Minister of National Revenue in 1985 for the taxation year 1983.

Counsel for the parties submitted an agreed statement of facts which provides as follows:

1. The defendant resides in the Municipality of North Vancouver in the Province of Vancouver.
2. The defendant's income for 1983 was \$43,851.
3. The defendant's husband in 1983 was Martin McLaren.
4. The defendant's husband had no income in 1983.

DOCTRINE

Concise Oxford Dictionary of Current English, 7th ed., Oxford: Clarendon Press, 1982, «remainder» («reste»);
 Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed., Toronto: Butterworths, 1983.
Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité, tome 1, Ottawa: Imprimeur de la Reine, 1966 (prés.: K. M. Carter).
Shorter Oxford English Dictionary, vol. I, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1986, «income» («revenu»);
Webster's Third New International Dictionary of the English Language, (Unabridged), Springfield, Massachusetts: Merriam—Webster Inc., 1986, «income» («revenu»).

AVOCATS:

Max J. Weder pour la demanderesse.
Werner H. G. Heinrich pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Freeman & Company, Vancouver, pour la défenderesse.

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

LE JUGE MACKAY: Il s'agit d'un appel interjeté par la demanderesse Sa Majesté la Reine à l'égard de la décision en date du 22 février 1988 [[1988] 1 C.T.C. 2371] par laquelle la Cour canadienne de l'impôt a accueilli l'appel de la défenderesse relativement à un avis de nouvelle cotisation établi par le ministre du Revenu national en 1985 pour l'année d'imposition 1983.

Les avocats des parties ont déposé un exposé conjoint des faits qui peut se résumer comme suit:

1. La défenderesse demeure dans la municipalité de North Vancouver, en Colombie-Britannique.
2. Le revenu de la défenderesse pour 1983 s'élevait à 43 851 \$.
3. En 1983, l'époux de la défenderesse était Martin McLaren.
4. En 1983, l'époux de la défenderesse n'a eu aucun revenu.

5. The defendant's children were under fourteen years of age in 1983.

6. In 1983 the children were ordinarily in the custody of the defendant.

7. The defendant's husband was a supporting person of the children within the meaning of subsection 63(3) of the *Income Tax Act*.

8. The defendant's husband was not a person within the meaning of sub-paragraphs 63(2)(b)(iii), (iv), (v) or (vi) of the *Income Tax Act*.

9. The defendant paid the amount of \$535 on account of child care expenses incurred with respect to the children.

10. The defendant deducted the child care expenses incurred by her in computing her income for her 1983 taxation year.

11. By notice of reassessment dated March 18, 1985, the Minister of National Revenue reassessed the defendant to disallow the deduction for child care expenses claimed by her in respect of her 1983 taxation year in the amount of \$535.

12. In so reassessing the defendant, the Minister of National Revenue proceeded on the basis that the defendant's income for 1983 of \$43,851 exceeded the income for 1983 of a supporting person of the eligible children for whom the child care expenses were claimed.

The authority for deducting child care expenses is found in section 63 of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended [S.C. 1984, c. 1, s. 25; c. 45, s. 22]. I set forth the relevant portions of the section:

63. (1) Subject to subsection (2), there may be deducted in computing the income of a taxpayer for a taxation year the aggregate of all amounts each of which is an amount paid in the year as or on account of child care expenses in respect of an eligible child of the taxpayer for the year

(a) by the taxpayer, where he is a taxpayer described in subsection (2) and the supporting person of the child for the year is a person described in subparagraph (2)(b)(vi), or

(b) by the taxpayer or a supporting person of the child for the year, in any other case,

5. En 1983, les enfants de la défenderesse étaient âgés de moins de quatorze ans.

6. En 1983, les enfants étaient habituellement sous la garde de la défenderesse.

7. L'époux de la défenderesse était une personne assumant les frais d'entretien des enfants au sens du paragraphe 63(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

8. L'époux de la défenderesse n'était pas une personne au sens des sous-alinéas 63(2)b(iii), (iv), (v) ou (vi) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

9. La défenderesse a payé une somme de 535 \$ au titre de frais de garde d'enfants engagés à l'égard des enfants.

10. Dans le calcul de son revenu pour son année d'imposition 1983, la défenderesse a déduit les frais de garde des enfants qu'elle avait engagés.

11. Dans un avis de nouvelle cotisation en date du 18 mars 1985, le ministre du Revenu national a refusé la déduction que la défenderesse avait réclamée au titre de frais de garde d'enfants pour son année d'imposition 1983, soit la somme de 535 \$.

12. Pour établir cette nouvelle cotisation à l'égard de la défenderesse, le ministre du Revenu national s'est fondé sur le fait que le revenu de celle-ci pour l'année 1983, soit 43 851 \$, dépassait le revenu en 1983 d'une personne assumant les frais d'entretien des enfants admissibles pour lesquels les frais de garde d'enfants ont été réclamés.

La disposition qui permet de déduire les frais de garde d'enfants est l'article 63 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, et ses modifications [S.C. 1984, chap. 1, art. 25; chap. 45, art. 22]. Voici les extraits pertinents de cette disposition:

63. (1) Sous réserve du paragraphe (2), il peut être déduit dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition le total des montants dont chacun représente un montant payé dans l'année à titre ou au titre de frais de garde d'enfants pour un enfant admissible du contribuable pour l'année

a) par le contribuable, lorsqu'il est un contribuable visé au paragraphe (2) et que la personne assumant les frais d'entretien de l'enfant pour l'année est une personne visée au sous-alinéa (2)b(vi), ou

b) par le contribuable ou la personne assumant les frais d'entretien de l'enfant pour l'année, dans tout autre cas,

to the extent that

(c) the amount is not included in computing the amount deductible under this subsection by an individual (other than the taxpayer), and

(d) the amount is not an amount (other than an amount that is included in computing a taxpayer's income and that is not deductible in computing his taxable income) in respect of which any taxpayer is or was entitled to a reimbursement or any other form of assistance,

and the payment of which is proven by filing with the Minister one or more receipts each of which was issued by the payee and contains, where the payee is an individual, that individual's Social Insurance Number; but not exceeding the amount, if any, by which

(e) the least of

(i) \$8,000,

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

(iii) $\frac{2}{3}$ of the taxpayer's earned income for the year

exceeds

(f) the aggregate of all amounts each of which is an amount deducted, in respect of the eligible children of the taxpayer that are referred to in subparagraph (e)(ii), under this subsection for the year by an individual (other than the taxpayer) to whom subsection (2) is applicable for the year.

(2) Where the income for a taxation year of a taxpayer who has an eligible child for the year exceeds the income for that year of a supporting person of that child (on the assumption that both incomes are computed without reference to this section and paragraphs 56(1)(s) and (u)), the amount that may be deducted by the taxpayer under subsection (1) for the year as or on account of child care expenses shall not exceed the lesser of

(a) the amount that would, but for this subsection, be deductible by him for the year under subsection (1); and

(b) the product obtained when the lesser of

(i) \$240, and

(ii) \$60 multiplied by the number of eligible children of the taxpayer for the year in respect of whom the child care expenses were incurred

is multiplied by the number of weeks in the year during which the child care expenses were incurred and throughout which the supporting person was a person described in one or more of the following subparagraphs:

(iii) a person in full-time attendance at a designated educational institution (within the meaning assigned by paragraph 110(9)(a)),

(iv) a person certified by a qualified medical practitioner to be a person who

(A) by reason of mental or physical infirmity and confinement throughout a period of not less than 2 weeks in the year to bed, to a wheelchair or as a patient in a hospital, an asylum or other similar institution, was incapable of caring for children, or

dans la mesure où le montant

c) n'est pas inclus par un autre particulier dans le calcul du montant déductible en vertu du présent paragraphe,

a d) n'est pas un montant (sauf un montant qui est inclus dans le calcul du revenu d'un particulier et qui n'est pas déductible dans le calcul de son revenu imposable) à l'égard duquel un particulier a droit, ou avait droit, à un remboursement ou à une autre forme d'aide,

b et dont le paiement est établi en produisant auprès du Ministre un ou plusieurs reçus délivrés par le bénéficiaire du paiement et portant, lorsque celui-ci est un particulier, le numéro d'assurance sociale de ce particulier; le total ne doit pas être supérieur à l'excédent éventuel

e) du moins élevé des montants suivants:

(i) \$8,000,

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

(iii) $\frac{2}{3}$ du revenu gagné par le contribuable pour l'année

d sur

f) le total des montants dont chacun représente un montant déduit, à l'égard des enfants admissibles du contribuable visés au sous-alinéa e)(ii), en vertu du présent paragraphe pour l'année par un particulier (autre que le contribuable) à qui le paragraphe (2) s'applique pour l'année.

e (2) Lorsque le revenu, pour une année d'imposition, d'un contribuable qui a un enfant admissible pour l'année est supérieur au revenu, pour cette année, d'une personne assumant les frais d'entretien de cet enfant (en présumant que les deux revenus sont calculés sans tenir compte du présent article et des alinéas 56(1)s et u)) le montant que le contribuable peut déduire en vertu du paragraphe (1) pour l'année à titre ou au titre de frais de garde d'enfants ne doit pas être supérieur au moins élevé des montants suivants:

a) le montant qu'il pourrait, sans le présent paragraphe, déduire pour l'année en vertu du paragraphe (1); ou

g b) le produit du moins élevé des montants suivants:

(i) \$240, ou

(ii) \$60 multiplié par le nombre d'enfants admissibles du contribuable pour l'année pour lesquels les frais de garde d'enfants ont été engagés

h par le nombre de semaines de l'année au cours desquelles les frais de garde d'enfants ont été engagés et tout au long desquelles la personne assumant les frais d'entretien était visée dans un ou plusieurs des sous-alinéas suivants:

(iii) une personne qui fréquente à plein temps un établissement d'enseignement désigné (au sens de l'alinéa 110(9)a)),

i (iv) une personne déclarée par un médecin qualifié comme une personne qui,

(A) en raison d'une infirmité mentale ou physique et de l'obligation, pendant au moins 2 semaines de l'année, de garder le lit, de demeurer dans un fauteuil roulant ou d'effectuer un séjour dans un hôpital, un asile ou tout autre établissement semblable, a été dans l'incapacité de s'occuper de ses enfants, ou

(B) by reason of mental or physical infirmity, was in the year, and is likely to be for a long-continued period of indefinite duration, incapable of caring for children,

(v) a person confined to a prison or similar institution throughout a period of not less than 2 weeks in the year, or

(vi) a person living separate and apart from the taxpayer, throughout a period of not less than 90 days commencing in the year, by reason of a breakdown of their marriage or similar domestic relationship.

(2.1) For the purposes of this section, where, in any taxation year, the income of a taxpayer who has an eligible child for the year and the income of a supporting person of the child are equal (on the assumption that both incomes are computed without reference to this section and paragraphs 56(1)(s) and (u)), no deduction shall be allowed under this section to the taxpayer and the supporting person in respect of the child unless they jointly elect to treat the income of one of them as exceeding the income of the other for the year.

“Child care expense”, “eligible child” and “supporting person” are all defined in subsection 63(3) of the Act. There is no dispute that the claimed \$535 is within the definition of child care expense and that in 1983, the children for whom the expenses were incurred were eligible children and that Martin McLaren, the defendant’s husband, was a supporting person, in accord with the Act.

The issue before this Court raises a question of statutory interpretation: does subsection 63(2) disentitle a taxpayer from claiming the child care deduction when his or her supporting person had nil income for the relevant taxation year? When the question was considered by the Tax Court, His Honour Judge Taylor answered it in the negative. He gave the following explanation for his decision to allow the taxpayer’s appeal from the reassessment at page 2372:

As I see it, the point at issue has been determined by this Court in a recent judgment of Chief Judge Couture—*Normand Fiset v. M.N.R.*, [1988] 1 C.T.C. 2335; [88 D.T.C. 1223], in which the Chief Judge reached the conclusion that under circumstances where the “supporting person” had no income, that subsection 63(2) of the Act did not apply.

It has been the position of the plaintiff since the issuance of the reassessment that the essential nature of subsection 63(2) is comparative. Simply put, this means that where the income of the

(B) en raison d’une infirmité mentale ou physique, a été dans l’année et sera vraisemblablement, pendant une longue période indéfinie, dans l’incapacité de s’occuper de ses enfants,

(v) une personne qui a effectué dans l’année un séjour d’au moins 2 semaines dans une prison ou une autre institution semblable, ou

(vi) une personne vivant séparée du contribuable, pendant une période d’au moins 90 jours commençant dans l’année, à la suite d’une rupture de leur mariage ou de leur vie commune.

(2.1) Pour l’application du présent article, lorsque, dans une année d’imposition quelconque, le revenu d’un contribuable qui a un enfant admissible pour l’année et le revenu de la personne assumant les frais d’entretien de l’enfant sont égaux (en présumant que les deux revenus sont calculés sans tenir compte du présent article et des alinéas 56(1)s) et u)) aucune déduction n’est permise en vertu du présent article au contribuable ni à la personne assumant les frais d’entretien de l’enfant, sauf s’ils choisissent conjointement de traiter le revenu de l’un d’eux comme étant plus élevé que celui de l’autre pour l’année.

Les expressions «frais de garde d’enfants», «enfant admissible» et «personne assumant les frais d’entretien» sont toutes définies au paragraphe 63(3) de la Loi. Il est admis que le montant de 535 \$ réclamé est un montant qui répond à la définition des frais de garde d’enfants, que, en 1983, les enfants pour lesquels les frais ont été engagés étaient des enfants admissibles et que, Martin McLaren, l’époux de la défenderesse, était une personne assumant les frais d’entretien conformément à la Loi.

Le débat devant notre Cour soulève donc une question d’interprétation législative: le paragraphe 63(2) refuse-t-il au contribuable le droit de réclamer la déduction pour frais de garde d’enfants lorsque la personne assumant les frais d’entretien n’avait aucun revenu au cours de l’année d’imposition pertinente? Le juge Taylor, de la Cour canadienne de l’impôt, a répondu à cette question par la négative. Accueillant l’appel interjeté par la contribuable à l’égard de la nouvelle cotisation, il a donné l’explication suivante, à la page 2372:

Selon moi, la question en litige a été tranchée par cette Cour dans un jugement récent du juge en chef Couture, *Normand Fiset c. M.R.N.*, [1988] 1 C.T.C. 2335; [88 D.T.C. 1223], où ce dernier en arrive à la conclusion que lorsque la «personne assumant les frais d’entretien» n’a pas de revenu, le paragraphe 63(2) de la Loi ne s’applique pas.

La demanderesse a soutenu, depuis l’établissement de la nouvelle cotisation, que la disposition du paragraphe 63(2) est essentiellement comparative de par sa nature. En termes simples, cela

taxpayer exceeds that of the supporting person, and where none of the limiting circumstances set out in subparagraphs (iii)-(vi) apply, no deduction may be claimed by the taxpayer. The plaintiff submits that to enter into a debate as to whether “income”, for the purposes of section 63, constitutes a positive amount merely confuses the issue. It is the plaintiff’s contention that in this instance the defendant’s income is greater than zero and therefore the deduction must be disallowed. This logically follows, states the plaintiff, because where the supporting person does not fall within any of the situations outlined in subparagraphs 63(2)(b)(iii) to (vi), the product obtained in paragraph 63(2)(b) is zero, and the subsection as a whole excludes any deduction which exceeds the lesser of the amounts calculated in paragraphs 63(2)(a) and (b).

In support of its contention, the plaintiff refers to section 3 [as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 1; c. 42, s. 1; 1984, c. 1, s. 2] of the Act, which stipulates the method for determining a taxpayer’s income:

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

(a) determine the aggregate of amounts each of which is the taxpayer’s income for the year (other than a taxable capital gain from the disposition of a property) from a source inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, his income for the year from each office, employment, business and property;

(b) determine the amount, if any, by which

(i) the aggregate of

(A) the aggregate of his taxable capital gains for the year from dispositions of property other than listed personal property,

(B) his taxable net gain for the year from dispositions of listed personal property, and

(C) the amount, if any, by which

(I) the aggregate of his taxable capital gains for the year from indexed security investment plans

exceeds

(II) the aggregate of his allowable capital losses for the year from indexed security investment plans,

exceeds

(ii) the amount, if any, by which his allowable capital losses for the year from dispositions of property other than

signifie que, lorsque le revenu du contribuable est supérieur à celui de la personne assumant les frais d’entretien et qu’aucune des circonstances restrictives indiquées aux sous-alinéas (iii) à (vi) ne s’applique, le contribuable ne peut réclamer aucune déduction. La demanderesse allègue que l’examen de la question de savoir si le «revenu» aux fins de l’article 63 constitue un montant positif ne fait qu’embrouiller la question. Selon la demanderesse, en l’espèce, le revenu de la défenderesse est supérieur à zéro et la déduction doit donc être refusée. Cette conclusion est logique, d’après la demanderesse, puisque, lorsque la personne assumant les frais d’entretien n’est pas visée par l’une ou l’autre des situations décrites aux sous-alinéas 63(2)(b)(iii) à (vi), le produit obtenu à l’alinéa 63(2)(b) est égal à zéro et l’ensemble du paragraphe exclut toute déduction qui dépasse le moindre des montants calculés aux alinéas 63(2)(a) et (b).

À l’appui de cette prétention, la demanderesse cite l’article 3 [mod. par S.C. 1977-78, chap. 1, art. 1; chap. 42, art. 1; 1984, chap. 1, art. 2] de la Loi, qui prescrit la méthode à suivre pour calculer le revenu du contribuable:

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

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l’année (autre qu’un gain en capital imposable résultant de la disposition d’un bien), dont la source se situe à l’intérieur ou à l’extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

b) en calculant la fraction, si fraction il y a,

(i) du total

(A) du total de ses gains en capital imposables pour l’année tirés de la disposition de biens, autres que des biens personnels désignés,

(B) de son gain net imposable pour l’année tiré de la disposition de biens personnels désignés, et

(C) de l’excédent éventuel

(I) du total de ses gains en capital imposables pour l’année tirés de régimes de placements en titres indexés

sur

(II) le total de ses pertes en capital déductibles pour l’année résultant de régimes de placements en titres indexés,

qui est en sus

(ii) de la fraction, si fraction il y a, de ses pertes en capital déductibles pour l’année, résultant de la disposition de

listed personal property exceed his allowable business investment losses for the year;

(c) determine the amount, if any, by which the aggregate determined under paragraph (a) plus the amount determined under paragraph (b) exceeds the aggregate of the deductions permitted by subdivision e in computing the taxpayer's income for the year (except such of or such part of those deductions, if any, as have been taken into account in determining the aggregate referred to in paragraph (a));

(d) determine the amount, if any, by which the remainder determined under paragraph (c) exceeds the aggregate of

(i) the aggregate of amounts each of which is his loss for the year from an office, employment, business or property or his allowable business investment loss for the year, and

(ii) the amount, if any, by which the amount determined under subclause (b)(i)(C)(II) exceeds the amount determined under subclause (b)(i)(C)(I); and

(e) determine the amount, if any, by which the remainder determined under paragraph (d) exceeds the lesser of

(i) the amount, if any, by which the amount determined under subparagraph (b)(ii) exceeds the aggregate determined under subparagraph (b)(i), and

(ii) \$2,000, or if the taxpayer is a corporation, nil;

and the remainder, if any, obtained under paragraph (e) is the taxpayer's income for the year for the purposes of this Part.

The plaintiff points out that what one is left with at the end of the process described in section 3 is the taxpayer's income. It is this amount which must be determined for the purposes of section 63 and this can incorporate the figure zero. It is the plaintiff's submission that the Tax Court, both in this case and *Fiset, supra*, [*Fiset (N.) v. M.N.R.*, [1988] 1 C.T.C. 2335] erred by focusing instead on whether there was income from a source, such as employment, and it is this misconception which leads the Court to the conclusion that "income" must be a positive amount. The plaintiff also argues that the Tax Court erred in finding that the word "remainder" at the end of the section 3 formula implies a positive amount. According to the plaintiff, if one accepts the dictionary definition put forward by the defendant that "remainder" is the number left after subtraction or division, then when one divides 63 by 9, the result is 7 and the remainder zero. Thus, zero is a number like any other, except that it holds a very important place in the numerical system.

biens autres que des biens personnels désignés, qui est en sus des pertes déductibles au titre d'un placement d'entreprise pour l'année, subies par le contribuable;

c) en calculant la fraction, si fraction il y a, du total établi selon l'alinéa a) plus le montant établi selon l'alinéa b), qui est en sus du total des déductions permises par la sous-section e lors du calcul du revenu du contribuable pour l'année, (sauf les déductions ou la partie de ces déductions, si déductions il y a eu, dont il a été tenu compte lors du calcul du total visé à l'alinéa a));

d) en calculant l'excédent éventuel du reste établi selon l'alinéa c) sur le total

(i) du total des montants dont chacun représente sa perte pour l'année résultant d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise ou d'un bien, ou sa perte déductible au titre d'un placement d'entreprise pour l'année, et

(ii) de l'excédent éventuel du montant établi selon la sous-disposition b)(i)(C)(II) sur le montant établi selon la sous-disposition b)(i)(C)(I); et

e) en calculant la fraction, si fraction il y a, du reste établi selon l'alinéa d), qui est en sus du moins élevé des deux montants suivants:

(i) la fraction, si fraction il y a, du montant établi selon le sous-alinéa b)(ii), qui est en sus du total établi selon le sous-alinéa b)(i), ou

(ii) \$2,000 ou, si le contribuable est une corporation, un montant égal à zéro;

et le reste, si reste il y a, ainsi obtenu selon l'alinéa e) constitue le revenu du contribuable pour l'année aux fins de la présente Partie.

La demanderesse souligne que le montant obtenu à la fin de la démarche décrite à l'article 3 est le revenu du contribuable. C'est ce montant qui doit être calculé aux fins de l'article 63 et ce montant peut comprendre le nombre zéro. Toujours selon la demanderesse, la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur, tant dans la présente cause que dans l'arrêt *Fiset*, précité [*Fiset (N.) c. M.N.R.*, [1988] 1 C.T.C. 2335], en se demandant plutôt s'il y avait un revenu tiré d'une source, comme un revenu d'emploi, et c'est cette conception erronée qui a incité la Cour à conclure que le «revenu» doit être un montant positif. La demanderesse fait également valoir que la Cour canadienne de l'impôt a eu tort de conclure que le mot «reste» à la fin de l'article 3 sous-entend un montant positif. Selon la demanderesse, si on accepte la définition du dictionnaire proposée par la défenderesse, selon laquelle le «reste» est le nombre obtenu après une soustraction ou une division, alors, lorsqu'on divise 63 par 9, on obtient comme résultat le nombre 7 et un reste égal à zéro. Ainsi, zéro est un nombre comme tous les autres, sauf qu'il tient une place très importante dans le système numérique.

Moreover, when one turns to the definition of taxable income in subsection 2(2) [as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 1] of the Act, which states that “taxable income of a taxpayer for a taxation year is his income for the year plus the addition and minus the deductions permitted by Division C”, it is the plaintiff’s contention that a taxpayer with zero income can and should fit into this equation. It only makes sense, according to the plaintiff, that a taxpayer can start with zero income and then only where he or she has zero taxable income in the result, does he or she not pay any tax. In order to be logically consistent with the overall object and purpose of the Act as a whole, income must include the number zero. For it would be absurd, to the plaintiff’s way of thinking, if one were to follow the reasoning of the Tax Court and hold that pursuant to section 63, the taxpayer with the higher income can claim the child care deduction where the supporting person has no income and yet when the supporting person has income in the positive amount of \$1, the deduction is then claimed only by the supporting person. That result counsel for the plaintiff characterizes as not logically consistent or rational.

The plaintiff refers also to other provisions of the Act. Paragraphs 56(1)(s) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 25; c. 140, s. 26] and (u) [as added by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 26] rely on a comparison of incomes for the purpose of allocating, between a taxpayer and his or her spouse, certain amounts paid as social assistance payments and home insulation or energy conversion grants, as income. In these instances, where the taxpayer is married or residing with his or her spouse at the time the payment is received, the amount can only be attributed as income of the taxpayer, if his or her income for the year is less than the spouse’s income for the year, otherwise it is attributed to the spouse where he or she has income for the year which is less than that of the taxpayer. The obvious intent of these provisions is said to be that if you are a married couple, the person with the lower income includes the designated amounts as income. The plaintiff asserts that it would fly in the face of parliamentary intent if the interpretation of income as found by the Tax Court in this case was applied to these

Qui plus est, lorsqu’on examine la définition du revenu imposable qui apparaît au paragraphe 2(2) [mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 1] de la Loi, selon lequel «Le revenu imposable d’un contribuable pour une année d’imposition est son revenu pour l’année plus l’addition et moins les déductions permises par la section C», le contribuable n’ayant aucun revenu peut et devrait appartenir à cette définition. Il n’est que logique, selon la demanderesse, qu’un contribuable puisse commencer avec un revenu égal à zéro et ce n’est que lorsque son revenu imposable est égal à zéro qu’il ne paie aucun impôt. Pour en arriver à une interprétation qui soit logiquement compatible avec le but général de l’ensemble de la Loi, il faut inclure dans le revenu le nombre zéro. En effet, il serait absurde, selon la demanderesse, de suivre le raisonnement de la Cour canadienne de l’impôt et de dire que, conformément à l’article 63, le contribuable ayant le revenu le plus élevé peut réclamer la déduction pour frais de garde d’enfants lorsque la personne assumant les frais d’entretien n’a aucun revenu positif (par exemple, 1 \$), seule ladite personne réclame la déduction. De l’avis de la demanderesse, ce résultat n’est ni rationnel ni compatible avec le but de la Loi.

La demanderesse cite également d’autres dispositions de la Loi. Selon les alinéas 56(1)s) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 48, art. 25; chap. 140, art. 26] et u) [ajouté par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 26], c’est une comparaison des revenus qui permet de répartir entre le contribuable et son conjoint certains montants versés à titre de prestations d’aide sociale et de subventions pour l’isolation domiciliaire ou la conversion de l’énergie. Dans ces cas-là, lorsque le contribuable est marié ou qu’il demeure avec son conjoint au moment où le paiement est reçu, le montant en question ne pourra être attribué au revenu du contribuable que si le revenu de celui-ci pour l’année est inférieur à celui de son conjoint pour l’année; si tel n’est pas le cas, il sera attribué au conjoint dont le revenu pour l’année est inférieur à celui du contribuable. Le but évident de ces dispositions serait d’imposer à la personne dont le revenu est le moins élevé l’obligation d’inclure les montants désignés comme revenus, dans le cas d’un couple marié. La demanderesse est d’avis que l’on irait à l’encontre de l’intention du législateur si

provisions. I am not persuaded that the allocation, as income, of payments in accord with paragraphs 56(1)(s) and 56(1)(u) is comparable to the entitlement to claim deductions under subsections 63(1) and (2), nor that the interpretation of "income" as found by the Tax Court in this case would be contrary to the intent of Parliament in the two other paragraphs mentioned. As I see it the result would then be that payments there referred to would be allocated to the taxpayer as income where the spouse has no income and the payments would be taxable, which seems consistent with the general intent of Parliament.

The plaintiff refers as well to section 122.2 (as am. by S.C. 1984, c. 1, s. 65), dealing with a child tax credit calculated as that provision specifies by a formula including "the aggregate of all amounts each of which is the income for the year of the individual or a supporting person of an eligible child". Again, I am not persuaded that the definition of income found by the Tax Court in reference to subsection 63(2) would be adverse to the intent of Parliament apparent in section 122.2.

Finally, the plaintiff also canvasses the legislative history of the provision. Initially, the benefit provided by section 63 was directed principally toward women. A man could only claim the deduction if he was not married, or was separated from his wife, or his wife was mentally or physically incapable of caring for children, or his wife was in prison. Thus, Parliament was basically granting a form of assistance to women in order that they could work outside the home. The current wording of the legislation apparently resulted from concern that it was discriminatory in its original form, and now the focus is simply on the lower income person. Thus, the plaintiff points out that the object and purpose of section 63 is, and always has been, comparative only. It was never Parliament's intention to grant the normal breadwinner, the one parent earning income in a family, a deduction for child care expense. For this intention the plaintiff relies on the fact that the various subsections and subparagraphs of the provision severely limit not

l'on appliquait à ces dispositions l'interprétation du revenu que la Cour canadienne de l'impôt a faite en l'espèce. Je ne suis pas convaincu que l'attribution, à titre de revenu, des paiements conformément aux alinéas 56(1)s) et 56(1)u) peut se comparer au droit de réclamer les déductions selon les paragraphes 63(1) et (2) ou que l'interprétation du revenu que la Cour canadienne a faite en l'espèce serait contraire à l'intention du Parlement dans les deux autres paragraphes mentionnés. Selon moi, les paiements dont il est question dans ces dispositions seraient attribués au contribuable à titre de revenu lorsque le conjoint n'a pas de revenu et les paiements seraient imposables, ce qui semble compatible avec l'intention générale du Parlement.

La demanderesse cite également le paragraphe 122.2 (mod. par S.C. 1984, chap. 1, art. 65), qui porte sur le crédit d'impôt pour enfants calculé, d'après cette disposition, selon une formule incluant le «total de tous les montants dont chacun représente le revenu pour l'année du particulier ou de la personne qui était la personne assumant les frais d'entretien d'un enfant admissible». Encore là, je ne suis pas convaincu que la définition du revenu que la Cour canadienne a faite relativement au paragraphe 63(2) irait à l'encontre de l'intention du Parlement qui est manifeste à l'article 122.2.

Enfin, la demanderesse invoque également l'évolution de la disposition. À l'origine, l'article 63 devait bénéficier principalement aux femmes. Les hommes ne pouvaient réclamer la déduction que s'ils n'étaient pas mariés, s'ils étaient séparés de leurs épouses ou si celles-ci étaient physiquement ou mentalement incapables de s'occuper des enfants ou qu'elles étaient en prison. Le Parlement accordait donc fondamentalement une forme d'aide aux femmes pour leur permettre de travailler en dehors du foyer. Comme l'on craignait qu'elle ne soit discriminatoire, cette disposition a été modifiée et la disposition actuellement en vigueur vise simplement la personne ayant le revenu le plus bas. La demanderesse fait donc valoir que l'article 63 est et a toujours été uniquement une disposition comparative. Le Parlement n'a jamais voulu accorder au gagne-pain habituel, soit le parent qui gagne le revenu dans une famille, une déduction pour frais de garde d'enfants. En effet, dit la demanderesse, les divers paragraphes

only the situations within which the deduction may be claimed, but also the actual amount of the deduction itself.

The defendant, on the other hand, submits that the object of the provision in question is to generally enable the earning of income by either the taxpayer or the supporting person. Counsel for the defendant finds support for his position by turning to subsection 63(1), which he submits cannot be completely ignored in the analysis of the meaning of subsection 63(2). For although it is subject to subsection 63(2), subsection (1) is still the first step to entitlement to the child care deduction and thus serves as an important indication of Parliament's intent in this regard. Paragraphs 63(1)(a) and (b), according to the defendant, clearly evidence the fact that someone, either the taxpayer or the supporting person, at least initially, is entitled to claim the deduction. The defendant submits that subsection 63(2) merely shifts this entitlement to the supporting person with income that is lower than that of the taxpayer, and one must return to paragraph 63(1)(b) in order to calculate the actual amount of the claim. Thus, subsection 63(2) is at best a limitation provision and not a means for disentitlement altogether.

Counsel for the defendant also urges support for his contention that the child care deduction was not intended to be lost by noting subsection 63(2.1) which provides for the situation where both the taxpayer and the supporting person have incomes which are equal. In that case the taxpayer and the supporting person must jointly elect the income of one to exceed that of the other in order to claim the deduction. Accordingly, the defendant maintains that Parliament's intention here is clear. Child care expenses, by definition, are expenses incurred to earn income and the aim of section 63 is to grant a credit for this type of expenditure to the taxpayer or to the supporting person.

Counsel for the defendant also refers to section 3 of the Act, but does so in support of his position

et sous-alinéas de la disposition restreignent grandement non seulement les situations à l'égard desquelles la déduction peut être réclamée, mais aussi le montant de la déduction elle-même.

^a Pour sa part, la défenderesse soutient que le but général de la disposition en question est de permettre tant au contribuable qu'à la personne assumant les frais d'entretien de gagner un revenu. À l'appui de sa thèse, l'avocat de la défenderesse invoque le paragraphe 63(1), que l'on ne peut ignorer complètement, selon lui, dans l'analyse du sens du paragraphe 63(2). Bien qu'il soit assujéti au paragraphe 63(2), le paragraphe (1) indique néanmoins la première étape relative au droit de déduire les frais de garde d'enfants et représente donc une indication importante de l'intention du Parlement à cet égard. De l'avis de la défenderesse, les alinéas 63(1)a) et b) indiquent clairement qu'une personne, que ce soit le contribuable ou la personne assumant les frais d'entretien, a le droit, du moins au départ, de réclamer la déduction. La défenderesse estime que le paragraphe 63(2) a simplement pour effet de transférer ce droit à la personne qui assume les frais d'entretien et dont le revenu est inférieur à celui du contribuable, et il faut se reporter à l'alinéa 63(1)b) pour calculer le montant réel de la déduction. Ainsi, le paragraphe 63(2) est, tout au plus, une disposition restrictive et non une disposition qui a pour effet de refuser un droit.

Soutenant que le législateur n'avait pas l'intention d'annuler le droit à la déduction des frais de garde d'enfants, l'avocat de la défenderesse invoque aussi le paragraphe 63(2.1), qui porte sur la situation où le contribuable et la personne assumant les frais d'entretien ont un revenu égal. Dans ce cas-là, le contribuable et la personne assumant les frais d'entretien doivent décider conjointement de traiter le revenu de l'un d'eux comme étant plus élevé que celui de l'autre afin de réclamer la déduction. En conséquence, la défenderesse soutient que l'intention du Parlement en l'espèce est claire. Les frais de garde d'enfants, par définition, sont les frais qui sont engagés pour gagner un revenu et le but de l'article 63 est d'accorder un crédit pour ce type de frais au contribuable ou à la personne qui assume les frais d'entretien.

^j L'avocat de la défenderesse cite lui aussi l'article 3 de la Loi, mais il le fait à l'appui de sa

that income cannot include zero. The defendant notes that, contrary to the view expressed by the plaintiff, the section 3 process only commences where there is an amount in the form of income for the year from an office, employment, a business or property. The existence of income from a source is a basic consideration. In this case, the defendant points out that the supporting person had no such income, but this contention is disputed and indeed there is no evidence other than the agreed fact that the supporting person here had no income; the result of the full application of section 3, not a result with reference to any specific source. The defendant further urges that after one has proceeded through the steps of section 3, the use of the phrase "remainder, if any" at the end of the section presupposes that if there is no amount in remainder, there is no income for the purposes of the Act. The defendant refers to *The Concise Oxford Dictionary of Current English* which defines the word "remainder" as a "residue, remaining persons or things; number left after subtraction or division." "[R]emainder, if any", submits the defendant, means there must be something positive left.

The defendant relies on the decision of this Court in *Tahsis Company Ltd. v. R.*, [1980] 2 F.C. 269, at page 273 for the proposition that if the legislators had intended the interpretation proposed by the plaintiff, it would have been easy enough for Parliament to have made this intention clear. The Federal Court in that case was asked to interpret a provision of the *Income Tax Act* dealing with currency rate fluctuations. The Court found that as the provision clearly indicated fluctuations after 1971 should be taken into account, an intention to consider earlier fluctuations could not be inferred from the subsection because such an objective could easily have been clearly stipulated. According to the defendant, this premise applies equally to this case, especially when Parliament has elsewhere in the Act evidenced an intention that where there is no income that be taken into account. Subsection 4(1) of the Act provides for income or loss from a source or from sources in a place and it includes specific reference to "the taxpayer's income or loss, as the case may be, computed in accordance with this Act on the

thèse selon laquelle le revenu ne peut inclure le nombre zéro. La défenderesse souligne que, contrairement à l'opinion de la demanderesse, la démarche prévue à l'article 3 ne débute que lorsqu'il y a un montant sous forme de revenu tiré pour l'année d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise ou d'un bien. L'existence d'un revenu tiré d'une source est une condition essentielle. En l'espèce, la défenderesse souligne que la personne assumant les frais d'entretien n'avait aucun revenu de cette nature, mais cet argument est contesté et il n'y a effectivement aucune preuve à ce sujet, si ce n'est l'admission selon laquelle la personne assumant les frais d'entretien en l'espèce n'avait aucun revenu à la suite de l'application complète de l'article 3 et non à l'égard d'une source précise. La défenderesse ajoute qu'une fois que les étapes de l'article 3 sont franchies, les mots «si reste il y a» à la fin de l'article présupposent que, s'il n'y a pas de reste, il n'y aura pas de revenu aux fins de la Loi. La défenderesse cite *The Concise Oxford Dictionary of Current English* où l'on définit le mot «reste» («remainder») comme étant [TRADUCTION] «un élément restant, personnes ou choses qui restent; nombre obtenu après une soustraction ou une division». Selon la défenderesse, les mots «si reste il y a» signifient qu'un montant positif doit rester.

La défenderesse se fonde sur la décision qu'a rendue notre Cour dans *Tahsis Company Ltd. c. R.*, [1980] 2 C.F. 269, à la page 273, pour dire que, si le législateur avait souhaité que l'interprétation proposée par la demanderesse soit adoptée, il aurait été facile pour lui de l'indiquer clairement. Dans cette affaire-là, la Cour d'appel fédérale devait interpréter une disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* portant sur les fluctuations des taux de change. La Cour a décidé que, étant donné que la disposition indiquait clairement qu'il fallait tenir compte des fluctuations survenues après 1971, on ne pouvait déduire, à la lecture du paragraphe en question, une intention de tenir compte des fluctuations antérieures, parce qu'il aurait été facile d'indiquer clairement cet objectif. Selon la défenderesse, cette prémisse s'applique de la même façon en l'espèce, notamment lorsqu'on tient compte du fait que le Parlement a indiqué ailleurs dans la Loi son intention que l'on tienne compte de l'absence de revenu, le cas échéant. Le paragraphe 4(1) de la Loi porte sur le revenu ou la perte tiré d'une ou de plusieurs sources à un

assumption that he had during the taxation year no income or loss except from that source or no income or loss except from those sources, as the case may be". Thus, the defendant argues that there are in fact two concepts referred to in the Act. One involves income and where, as in subsection 63(2), a comparison of two incomes is drawn, this presupposes the existence of two amounts. The second involves no income, which Parliament has indicated in section 4 is another concept altogether.

Finally, counsel for the defendant puts forth an alternative argument. He submits that if the wording employed in the section is ambiguous, it is clear from the case law that the issue must be resolved in favour of the taxpayer. In this regard, he relies on the statement made by the Supreme Court of Canada in *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46, at page 72:

Such a determination is, furthermore, consistent with another basic concept in tax law that where the taxing statute is not explicit, reasonable uncertainty or factual ambiguity resulting from lack of explicitness in the statute should be resolved in favour of the taxpayer.

Both parties are in agreement that the applicable principle for guidance in the interpretation of the *Income Tax Act* is that stated by E. A. Driedger in *Construction of Statutes*, 2nd ed., (1983), at page 87:

Today there is only one principle or approach, namely, the words of an Act are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act, and the intention of Parliament.

It is my opinion that the word "income", both in its ordinary usage and that employed in the context of the Act imputes the existence of a positive amount. Dictionary definitions refer to "income" as an annual and recurring gain derived from labour or capital. *Webster's Third New International Dictionary of the English Language*, Unabridged, (1986), for example, defines "income" as "a gain or recurrent benefit that is usually measured in money and for a given period of time, derives from capital, labor, or a combination of both, includes gains from transactions in capital

endroit déterminé et renvoie explicitement au «revenu ou [à] la perte, selon le cas, du contribuable, calculée conformément à la présente loi, en supposant que ce contribuable n'a eu, durant l'année d'imposition, aucun revenu ni perte, sauf ce qui provenait de cette source, ni aucun revenu ou perte, sauf ce qui provenait de ces sources, selon le cas» Ainsi, selon la défenderesse, il est question de deux concepts dans la Loi. L'un porte sur le revenu et lorsque, comme c'est le cas au paragraphe 63(2), une comparaison entre deux revenus est faite, cela présuppose l'existence de deux montants. Le second porte sur l'absence de revenu, ce qui, comme le Parlement l'a indiqué à l'article 4, est un concept tout à fait différent.

Enfin, l'avocat de la défenderesse invoque un argument subsidiaire. Il soutient que, lorsque le texte de la disposition est ambigu, il est clair, d'après la jurisprudence, que le litige doit être tranché en faveur du contribuable. Sur ce point, il cite les remarques qu'a formulées la Cour suprême du Canada dans *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46, à la page 72:

Une telle décision est de plus conforme à un autre concept fondamental de droit fiscal portant que, si la loi fiscale n'est pas explicite, l'incertitude raisonnable ou l'ambiguïté des faits découlant du manque de clarté de la loi doit jouer en faveur du contribuable.

Les deux parties admettent que le principe applicable aux fins de l'interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est celui qu'a énoncé E. A. Driedger dans *Construction of Statutes*, 2^e éd. (1983), à la page 87:

[TRADUCTION] De nos jours, un seul principe ou méthode prévaut pour l'interprétation d'une loi: les mots doivent être interprétés selon le contexte, dans leur acception logique courante en conformité avec l'esprit et l'objet de la loi et l'intention du législateur.

À mon avis, le mot «revenu», tant selon son sens courant que son sens dans le contexte de la Loi, présuppose l'existence d'un montant positif. Selon les définitions du dictionnaire, le «revenu» est un gain annuel et régulier tiré du travail ou du capital. Ainsi, dans le *Webster's Third New International Dictionary of the English Language*, non abrégé, (1986), le mot «revenu» est défini comme étant [TRADUCTION] «un gain ou avantage régulier qui se mesure habituellement en argent et se rapporte à une période donnée, qui découle du capital, du travail ou d'une combinaison des deux,

assets, but excludes unrealized advances in value". *The Shorter Oxford English Dictionary* (3rd ed., 1986) defines "income" in the sense of that word we are concerned with here, as "That which comes in as the periodical produce of one's work, business, lands, or investments (commonly expressed in terms of money); annual or periodical receipts accruing to a person or corporation; revenue."

These definitions of "income" are generally consistent with the legal concept employed by the *Income Tax Act* as canvassed by Chief Judge Couture of the Tax Court in his decision in *Fiset*, *supra*. At the risk of repeating his review of the Act's provisions, I would simply note that subsection 5(1), which defines income from an office or employment, subsection 9(1), which determines income from business or property, and subsection 39(1) [as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 15; 1976-77, c. 4, s. 9; c. 42, s. 3; 1979, c. 5, s. 11; 1980-81-82-83, c. 48, s. 16; c. 140, s. 18; 1984, c. 1, s. 13] which defines a capital gain, all involve the receipt of a positive or net amount which is derived from a source within the taxation year. I agree with the Chief Judge that subsection 63(2) itself in using the words "income for a taxation year" and "income for that year" together with the phrase "(on the assumption that both incomes are computed . . .)" clearly presumes that each of the parties received income within the meaning of the Act in the taxation year. Moreover, the entirety of section 3, which is the closest thing to a definition of "income" under the Act, consists of a process of reduction from one amount to another until one reaches a final amount which is said to represent the taxpayer's income for the year. The very explicit use of the words "remainder, if any" in the final phrase of the section clearly mandates the existence of something positive before the taxpayer can be said to have income for the purposes of the Act. It seems clear to me that a fundamental premise underlying the *Income Tax Act* is that "income" means the "net accretion of economic power", a definition suggested in *Canada Report of the Royal Commission on Taxation*, (Carter Commission) (1966), vol. 1, at pages 9-10. That

et comprend les gains tirés d'opérations relatives à des immobilisations, mais exclut les accroissements en valeur non réalisés». Dans le *Shorter Oxford English Dictionary* (3^e éd., 1986), le «revenu» est défini, quant au sens qui nous intéresse en l'espèce, comme étant [TRADUCTION] «Un montant tiré du produit périodique du travail, des activités, des biens-fonds ou des investissements d'une personne (lequel montant est habituellement exprimé en termes monétaires); montants qui reviennent annuellement ou périodiquement à une personne ou une entreprise; produits».

Ces définitions du «revenu» sont généralement compatibles avec le concept juridique que l'on trouve dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* et que le juge en chef Couture, de la Cour canadienne de l'impôt, a analysé dans la décision qu'il a rendue dans l'arrêt *Fiset*, précité. Au risque de répéter les commentaires qu'il a formulés au sujet des dispositions de la Loi, je soulignerai simplement que le paragraphe 5(1), qui définit le revenu tiré d'une charge ou d'un emploi, le paragraphe 9(1), qui définit le revenu tiré d'un bien ou d'une entreprise, et le paragraphe 39(1) [mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 15; 1976-77, chap. 4, art. 9; chap. 42, art. 3; 1979, chap. 5, art. 11; 1980-81-82-83, chap. 48, art. 16; chap. 140, art. 18; 1984, chap. 1, art. 13], qui définit un gain en capital, exigent tous la réception d'un montant positif ou d'un montant net tiré d'une source au cours de l'année d'imposition. À l'instar du juge en chef, je suis d'avis que le paragraphe 63(2) lui-même, où l'on utilise les mots «revenu, pour une année d'imposition» et «revenu, pour cette année» ainsi que l'expression «(en présument que les deux revenus sont calculés . . .)» présuppose clairement que chacune des parties a reçu un revenu au sens de la Loi au cours de l'année d'imposition. En outre, l'ensemble de l'article 3, qui est la disposition se rapprochant le plus d'une définition du mot «revenu» selon la Loi, décrit la démarche qui consiste à déduire un montant d'un autre jusqu'à l'obtention d'un montant final qui représente le revenu du contribuable pour l'année. L'utilisation explicite des mots «si reste il y a» dans la dernière phrase de l'article présuppose clairement l'existence d'un montant positif avant que l'on puisse dire que le contribuable a eu un revenu aux fins de la Loi. Il m'apparaît évident que l'une des conditions fondamentales sous-jacen-

concept does not apply where there is no income or income is zero.

Turning then to the section in question, there is no clear indication that the use of the term "income" in subsection 63(2) was intended to be anything different than that used throughout the rest of the Act. To my mind, this in itself is significant. As the defendant pointed out, had Parliament intended that in section 63 "income" includes zero, it would have been an easy matter to have made this intention evident. The section does provide for numerous other possible contingencies and considerable thought went into the wording of this provision. Inherent in the section are a variety of situations, for example, where supporting persons of the child are not the child's parents in a strictly legal sense or where families are separated. Often the proper application to a particular fact situation will involve an analysis of the interaction of more than one paragraph of the section. Even with respect to who may in fact claim the child care expense, care must be taken to read the wording employed in paragraphs 63(1)(a) and (b) in conjunction with that of subsection 63(2). Subsection 63(1) indicates that the deduction may be claimed by either the taxpayer or another supporting person of the child. In general, while only one person can deduct child care expense, either a taxpayer or a supporting person may claim the expense. However, subsection 63(2) limits a claim by the taxpayer to a portion of the expenses incurred for the year based on the number of weeks the supporting person with income has lower income than the taxpayer and satisfies the conditions outlined in subparagraphs 63(2)(b)(iii) through (vi). To the extent the latter conditions are not met for a full year, a claim to deduct the expense is shifted to the supporting person with income which is less than that of the taxpayer.

tes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est le fait que le mot «revenu» signifie [TRADUCTION] «l'accroissement net du pouvoir économique», comme l'a suggéré la Commission Carter dans le *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, (1966), tome 1, aux pages 9 et 10. Ce concept ne s'applique pas lorsqu'il n'y a pas de revenu ou que le revenu est égal à zéro.

b En ce qui a trait à la disposition dont il est question en l'espèce, aucun élément n'indique clairement que le mot «revenu» du paragraphe 63(2) devait avoir un sens différent de celui qu'il a tout au long de la Loi. À mon avis, ce fait en soi est important. Comme la défenderesse l'a souligné, si le Parlement avait voulu que le mot «revenu» de l'article 63 inclue le montant zéro, il aurait été facile pour lui de le dire clairement. Beaucoup d'autres situations possibles sont envisagées dans la disposition et la rédaction de l'article a été soigneusement pensée. La disposition s'applique à diverses situations, notamment le cas où les personnes assumant les frais d'entretien de l'enfant ne sont pas les parents de celui-ci au sens juridique strict, ou le cas des familles séparées. Bien souvent, l'application appropriée de la disposition à une situation particulière nécessitera une analyse de l'interaction de plusieurs alinéas de la disposition. *f* Même pour déterminer qui peut effectivement réclamer la déduction pour frais de garde d'enfants, il faut lire le texte des alinéas 63(1)*a* et *b*) de concert avec celui du paragraphe 63(2). Le paragraphe 63(1) indique que la déduction peut être réclamée par le contribuable ou une autre personne assumant les frais d'entretien de l'enfant. En général, bien qu'une seule personne puisse déduire les frais de garde d'enfants, le contribuable ou la personne assumant les frais d'entretien peut réclamer la déduction. Cependant, le paragraphe 63(2) limite la déduction par le contribuable à une partie des frais engagés au cours de l'année selon le nombre de semaines au cours desquelles la personne assumant les frais d'entretien a eu un revenu inférieur à celui du contribuable et a respecté les conditions énoncées aux sous-alinéas 63(2)(iii) à (vi). Dans la mesure où ces dernières conditions ne sont pas respectées pour l'année complète, la déduction des frais est transférée à la personne assumant les frais d'entretien dont le revenu est inférieur à celui du contribuable.

Therefore, one cannot help but wonder how the legislators could have failed to have considered the scenario presently before this Court. Even if there was a failure to adequately express an intention that income, as it pertains to child care expenses, includes zero, I must agree with the Court of Appeal in its reasoning in *Canterra Energy Ltd. v. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 89, at page 95 that if a provision is not aptly worded to carry out the intent of its drafter, the courts should not be precluded from allowing the taxpayer to take advantage of the benefits of the provision as worded.

With respect to the overall object and purpose of section 63, the parties have each asserted differing views in this regard in support of their respective arguments. The background to section 63 in its prior form was considered at length by the Canadian Human Rights Tribunal in *Bailey et al. v. M.N.R.* (1980), 1 C.H.R.R. 193. The Tribunal found that the section was discriminatory because it excluded men from the benefit of the deduction, unless they were unmarried, separated or had a wife who was incapable of caring for the children because of physical or mental infirmity or confinement to prison. It was as a result of this decision that section 63 was amended to apply equally to both male and female taxpayers. The distinction drawn between higher and lower income earners in the current provision, in my view, is clearly predicated on the taxpayer and the supporting person each having income for the taxation year as provided in accordance with section 3. In each case that income, the "remainder, if any" after following the steps of section 3 must be "a net accretion of economic power", not merely zero or no income.

I conclude that the word "income" found in subsection 63(2) of the *Income Tax Act*, when read both in its grammatical and ordinary sense, and in its context in the Act, means the existence of a positive sum. Where the supporting person has no income, subsection 63(2) does not apply and one reverts to paragraph 63(1)(b) and the taxpayer may claim the deduction. In my view, this

En conséquence, on ne peut faire autrement que se demander comment le législateur aurait pu omettre d'envisager le scénario présenté en l'espèce devant notre Cour. Même s'il y a eu omission d'indiquer de façon appropriée que le revenu se rapportant aux frais de garde d'enfants comprend le montant zéro, je dois souscrire au raisonnement que la Cour d'appel a adopté dans *Canterra Energy Ltd. c. La Reine*, [1987] 1 C.T.C. 89, à la page 95, et selon lequel, si une disposition n'est pas rédigée de façon à donner suite à l'intention du législateur, les tribunaux devraient pouvoir permettre au contribuable de se prévaloir des avantages de la disposition telle qu'elle est libellée.

En ce qui a trait au but général de l'article 63, chacune des parties a fait valoir des opinions différentes à cet égard au soutien de sa thèse. Dans *Bailey et al. v. M.N.R.* (1980), 1 C.H.R.R. 193, le tribunal canadien des droits de la personne a examiné longuement le fondement législatif de l'article 63 précédemment en vigueur. Le tribunal a jugé que l'article était discriminatoire, parce qu'il ne permettait pas aux hommes de bénéficier de la déduction, sauf s'ils n'étaient pas mariés, s'ils étaient séparés ou que leur épouse était incapable de s'occuper des enfants parce qu'elle souffrait d'une infirmité physique ou mentale ou était incarcérée. C'est à la suite de cette décision que l'article 63 a été modifié de façon à s'appliquer également tant aux hommes qu'aux femmes. À mon sens, la distinction faite entre les personnes qui gagnent un revenu supérieur et inférieur dans la disposition actuelle présuppose manifestement que le contribuable et la personne assumant les frais d'entretien ont tous deux un revenu pour l'année d'imposition au sens de l'article 3. Dans chaque cas, ce revenu, le «reste, si reste il y a», après les calculs faits selon l'article 3, doit correspondre à [TRADUCTION] «un accroissement net du pouvoir économique»; il ne peut s'agir d'un revenu inexistant ou d'un montant égal à zéro.

J'en viens à la conclusion que le mot «revenu» du paragraphe 63(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, lorsqu'on le lit tant dans son sens grammatical et ordinaire que dans le contexte de la Loi, présuppose l'existence d'une somme positive. Lorsque la personne assumant les frais d'entretien n'a pas de revenu, le paragraphe 63(2) ne s'applique pas; il faut alors se reporter à l'alinéa 63(1)b) et le

finding does not result in any repugnancy or inconsistency with the object and spirit of the Act as a whole, nor with the intention of Parliament.

For the foregoing reasons, this action is dismissed and the matter is referred back to the Minister of National Revenue for reassessment in a manner not inconsistent with these reasons. This is an appeal to which subsection 178(2) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 158, s. 58; 1984, c. 45, s. 75] of the *Income Tax Act* applies and the defendant is entitled to recover costs of this action.

contribuable peut réclamer la déduction. À mon avis, cette conclusion ne donne lieu à aucune répugnance ou incompatibilité avec l'objet et l'esprit de la Loi ou avec l'intention du Parlement.

^a Pour les motifs exposés ci-dessus, l'action est rejetée et le cas est déféré au ministre du Revenu national pour que celui-ci établisse une nouvelle cotisation d'une façon compatible avec les présents motifs. Il s'agit d'un appel auquel s'applique le paragraphe 178(2) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 158, art. 58; 1984, chap. 45, art. 75] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et la défenderesse a le droit de recouvrer les dépens de la présente action.