

A-424-05
2006 FCA 281

A-424-05
2006 CAF 281

Douglas G. Gunn (*Appellant*)

v.

Her Majesty the Queen (*Respondent*)

INDEXED AS: GUNN v. CANADA (F.C.A.)

Federal Court of Appeal, Sexton, Sharlow and Malone
J.J.A.—Toronto, April 4; Ottawa, August 21, 2006.

Income Tax — Income Calculation — Farming — Appeal from Tax Court of Canada judgment dismissing appeal from reassessments made under Income Tax Act (Act) for 1997, 1998, 1999, in which s. 31 applied to limit farm loss deduction to \$8,750 — Appellant building up law practice, farming business for over 30 years — Law practice relatively profitable whereas farming business resulting in operating losses — Appellant testifying farming resulted in connections enhancing profitability of law practice, unique synergy existing between two sources of income — Test for application of s. 31 involving principal question (whether farming chief source of income), combination question (whether chief source of income is combination of farming, other source of income) — S. 31 applying if both questions negatively answered — 1978 Supreme Court of Canada decision in Moldowan v. The Queen establishing if farming merely hobby, taxpayer not entitled to claim any deduction in respect of expenses incurred therein — Distinction between farmers burdened, not burdened by s. 31 based on comparison between economic characteristics of farming business, other taxable activities — Moldowan's treatment of combination question in s. 31 criticized, particularly Dickson J.'s comment s. 31 should apply to person for whom farming "sideline" business, "subordinate" source of income — S. 31 not imposing additional requirement farming must be predominant element in combination — Combination question requiring aggregation of capital, income, time — Because appellant's farming operations clearly having profit potential, Tax Court judgment set aside — Tax Court incorrectly interpreting s. 31 since factual connection between farming, other source of income not precondition for positive answer to combination question.

Douglas G. Gunn (*appelant*)

c.

Sa Majesté la Reine (*intimée*)

RÉPERTORIÉ : GUNN c. CANADA (C.A.F.)

Cour d'appel fédérale, juges Sexton, Sharlow et Malone,
J.C.A.—Toronto, 4 avril; Ottawa, 21 août 2006.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Entreprises agricoles — Appel d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt rejetant l'appel formé à l'encontre de nouvelles cotisations établies en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu (la Loi) pour les années 1997, 1998 et 1999 dans le cadre desquelles l'art. 31 a été appliqué pour limiter à 8 750 \$ la déduction pour pertes agricoles de l'appelant — Pendant plus de 30 ans, l'appelant a géré un cabinet juridique et une entreprise agricole — Le cabinet juridique a été relativement lucratif, mais l'entreprise agricole a donné lieu à des pertes d'exploitation — L'appelant a déclaré que ses activités agricoles lui ont permis de se faire des relations qui ont accru la rentabilité de son cabinet d'avocats; il s'agissait d'une synergie unique entre deux sources de revenu — Le critère relatif à l'application de l'art. 31 porte sur la question principale (si l'agriculture constitue la principale source de revenu) et la question de la combinaison (si la principale source de revenu est à la fois l'agriculture et une autre source de revenu) — L'art. 31 s'applique si la réponse aux deux questions est négative — La décision que la Cour suprême du Canada a rendue en 1978 dans l'arrêt Moldowan c. La Reine précise que si le contribuable, en exploitant sa ferme, se livre simplement à un passe-temps, il ne peut réclamer aucune déduction pour les dépenses engagées — La distinction entre les agriculteurs soumis à l'art. 31 et ceux qui ne le sont pas est fondée sur une comparaison entre les caractéristiques économiques de l'entreprise agricole et celles des autres activités imposables — La manière dont l'arrêt Moldowan répond à la question de la combinaison dont parle l'art. 31 a suscité des critiques, surtout l'observation du juge Dickson selon laquelle l'art. 31 devrait s'appliquer à la personne pour qui l'agriculture est une activité « secondaire » ou une source « accessoire » de revenu — Il n'y a, dans l'art. 31, rien qui impose une condition supplémentaire selon laquelle l'agriculture doit être l'élément prédominant de la combinaison — La question de la combinaison commande d'agréger le capital, le revenu et le temps — Comme les activités agricoles de l'appelant offrent manifestement des possibilités de profit, le jugement de la Cour de l'impôt a été infirmé — La Cour de l'impôt a interprété de manière erronée

Construction of Statutes — Income Tax Act, s. 31 — Appeal from Tax Court of Canada judgment dismissing appeal from reassessments made under Income Tax Act (Act) for 1997, 1998, 1999, in which s. 31 applied to limit farm loss deduction to \$8,750 — Textual, contextual, purposive analysis of s. 31 — In Moldowan v. The Queen, 1978 S.C.C. case, Dickson J. attempting to give rational meaning to general words of s. 31 when interpreting combination question — Approach contravening recent case law warning against development of judge-made rules in tax matters — Words in s. 31 regarding combination question general but ordinary meaning comprehensible — “Combination” implying addition or aggregation — In fiscal context, statutory interpretation must be informed by recognition taxpayers requiring consistent, predictable, fair rules — Where taxing statute not explicit, reasonable uncertainty or factual ambiguity resulting from lack of explicitness, should be resolved in favour of taxpayer — Principle used only as last resort when ordinary statutory interpretation principles leaving uncertainty as to application of statute to particular case — Because s. 31 not reasonably clear, principle should apply — Combination question not to be interpreted according to judge-made test requiring farming to be predominant element in combination of farming, second source of income but requiring generous interpretation, aggregation of various relevant economic factors.

This was an appeal from a Tax Court of Canada judgment dismissing the appellant's appeal from reassessments made under the *Income Tax Act* (Act) for the years 1997, 1998 and 1999, in which section 31 was applied to limit the appellant's farm loss deduction to \$8,750. Section 31 provides a formula to calculate the taxpayer's deemed loss where the chief source of income is neither farming nor a combination of farming and some other source of income. For over 30 years, the appellant has built up a law practice and a farming business, in which he raises pure-bred cattle and produces tobacco. Although the law practice required a modest investment of capital and has been relatively profitable, the farming business required a greater capital investment and resulted mostly in operating losses. Despite the losses, the farming operations undisputedly

l'art. 31 puisqu'un lien concret entre l'agriculture et une autre source de revenu ne constitue pas une condition préalable à une réponse positive à la question de la combinaison.

Interprétation des lois — Art. 31 de la Loi de l'impôt sur le revenu — Appel d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt rejetant l'appel formé à l'encontre de nouvelles cotisations établies en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu (la Loi) pour les années 1997, 1998 et 1999 dans le cadre desquelles l'art. 31 a été appliqué pour limiter à 8 750 \$ la déduction pour pertes agricoles de l'appelant — L'art. 31 appelle une analyse textuelle, contextuelle et téléologique — Dans Moldowan c. La Reine, arrêt de 1978 de la C.S.C., le juge Dickson voulait donner une signification rationnelle aux termes communs de l'art. 31 dans le cadre de son interprétation de la question de la combinaison — Cette manière d'interpréter la question va à l'encontre de la jurisprudence récente mettant en garde contre le développement de règles jurisprudentielles en matière fiscale — Les termes de l'art. 31 qui exposent la question de la combinaison sont des termes courants, mais leur sens grammatical ordinaire est intelligible — La « combinaison » évoque une addition ou un agrégat — En matière fiscale, l'interprétation des lois doit prendre en compte le fait que le contribuable a besoin de règles qui soient uniformes, prévisibles et équitables — 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 — Ce principe ne doit être utilisé qu'en dernier recours, lorsque l'application des principes ordinaires de l'interprétation des lois laisse subsister une incertitude sur la question de savoir si la loi doit s'appliquer à tel ou tel cas — Parce que l'art. 31 n'est pas raisonnablement clair, le principe devrait s'appliquer — La question de la combinaison ne doit pas être interprétée en fonction du critère jurisprudentiel selon lequel l'agriculture doit être l'élément prédominant de la combinaison de l'agriculture et de la seconde source de revenu; elle doit plutôt bénéficier d'une interprétation plus libérale, qui commande d'agréger divers facteurs économiques pertinents.

Il s'agissait d'un appel d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt rejetant l'appel formé par l'appelant à l'encontre de nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la Loi) pour les années 1997, 1998 et 1999 dans le cadre desquelles l'article 31 a été appliqué pour limiter à 8 750 \$ la déduction pour pertes agricoles de l'appelant. L'article 31 prévoit une formule pour calculer la perte réputée du contribuable lorsque le revenu ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source. Pendant plus de 30 ans, l'appelant a géré un cabinet juridique et une entreprise agricole dans le cadre de laquelle il élève des bovins de race et produit du tabac. Bien que son cabinet juridique n'ait exigé qu'un investissement modeste et ait été lucratif, son entreprise

comprise a business, a commercial activity undertaken for profit and with a reasonable expectation of profit. Between 1990 and 1997, the appellant acquired six farm properties in addition to the home farm and invested considerable time and money to bring them up to his high standards. The bulk of the appellant's net farming assets consist of land and buildings. He spends about 30% to 35% of his working time on the farming operations and the balance on his law practice. Without the financial support provided by his law practice, the appellant could not have financed the expenditures required to improve his farming operations. Moreover, the farming losses beginning in the 1990s were greater than they might otherwise have been because of several nonrecurring expenditures and unforeseen events. The issue was whether section 31 applied to the appellant in the years in question.

Held, the appeal should be allowed.

The opening words of section 31 set out the test, comprising two questions, for its application. The "principal question" is whether farming is the taxpayer's chief source of income and the "combination question" is whether the taxpayer's chief source of income is a combination of farming and some other source of income. Section 31 only applies if both questions are negatively answered. A straightforward textual analysis leaves unanswered the important questions of what the phrase "chief source of income" means and whether a positive answer to the combination question requires farming to be predominant.

Generally, a taxpayer who operates a business is subject to tax on the profit earned from that business in a particular year. If the operation of the business results in a loss for a particular year, that loss may be deducted from the taxpayer's other income for that year. Sections 28 to 31 provide a number of special rules for the determination of the profit or loss of a farming business. Section 31 limits the entitlement of certain farmers to claim a deduction for certain farming losses and is an exception to the general rule that a taxpayer who incurs a loss from the operation of a business in a year is entitled to deduct that loss from other income of the year.

In *Moldowan v. The Queen*, a 1978 case on section 31, the Supreme Court of Canada established that if the taxpayer in operating his farm is merely indulging in a hobby, with no reasonable expectation of profit, he is disentitled to claim any

agricole a exigé un capital plus important et a surtout donné lieu à des pertes d'exploitation. Malgré les pertes, nul ne conteste que les activités agricoles constituaient une entreprise, une activité commerciale exercée à des fins lucratives et dans un espoir raisonnable de réaliser des bénéfices. Entre 1990 et 1997, l'appellant a acquis six terres agricoles en plus de son domaine rural et il a investi beaucoup de temps et d'argent pour mettre ces biens-fonds aux normes élevées qu'il s'est fixées pour ses travaux agricoles. La majeure partie des biens agricoles nets de l'appellant est composée de terres et de bâtiments. Il consacre entre 30 et 35 pour cent de son temps aux activités agricoles, et le reste à son cabinet. Sans le soutien financier procuré par son cabinet d'avocats, l'appellant n'aurait pas pu financer la modernisation de ses activités agricoles. De plus, ses pertes agricoles à compter des années 90 ont été plus élevées qu'elles ne l'auraient sans doute été autrement, et cela en raison de plusieurs dépenses exceptionnelles et plusieurs événements imprévus. La question à trancher était celle de savoir si l'article 31 s'appliquait à l'appellant au cours des années en cause.

Arrêt : l'appel est accueilli.

Le passage introductif de l'article 31 précise le critère, qui comporte deux questions, applicable. La « question principale » est celle de savoir si l'agriculture est la principale source de revenu du contribuable et la « question de la combinaison » est celle de savoir si la principale source de revenu du contribuable est à la fois l'agriculture et une autre source de revenu. L'article 31 ne s'applique que si la réponse aux deux questions est négative. La simple analyse textuelle laisse sans réponse les questions importantes de savoir quel est le sens de l'expression « principale source de revenu » et si une réponse positive à la question de la combinaison signifie que l'agriculture doit être prédominante.

En général, le contribuable qui exploite une entreprise doit payer l'impôt sur les bénéfices tirés de cette entreprise au cours d'une année donnée. Si l'exploitation de l'entreprise se solde par une perte au cours d'une année donnée, cette perte peut être déduite des autres revenus du contribuable pour cette année. Les articles 28 à 31 contiennent des règles spéciales pour l'établissement du bénéfice ou de la perte d'une entreprise agricole. L'article 31 limite le droit de certains agriculteurs de déduire les pertes de l'entreprise agricole et constitue une exception à la règle que le contribuable qui subit une perte au titre de l'exploitation de l'entreprise au cours d'une année a le droit de déduire cette perte de ses autres revenus de l'année.

Dans *Moldowan c. La Reine*, un arrêt de 1978 portant sur l'article 31, la Cour suprême du Canada a statué que si le contribuable, en exploitant sa ferme, se livre simplement à un passe-temps, sans expectative raisonnable de profit, il ne peut

deduction at all in respect of expenses incurred. However, the intended target of section 31 was unclear in 1977 when *Moldowan* was decided and it remains unclear.

Generally, when a provision of the Act imposes a tax disadvantage on one group of taxpayers and not on others, the tax policy underlying the provision may be inferred from the statutory conditions for its application. The distinction between farmers who are burdened by section 31 and those who are not is based on a comparison between the economic characteristics of the farming business and the farmer's other taxable activities. What that discloses about the meaning of "chief source of income" remains obscure. Finally, despite considerable judicial criticism of section 31, one of the most litigated provisions in the Act, none of the available authorities provided a satisfactory explanation for the existence thereof.

Moldowan's treatment of the combination question has attracted criticism, particularly Justice Dickson's statement that section 31 should apply to a person for whom farming is a "sideline" business or a "subordinate" source of income. Section 31 does not use the words "sideline" or "subordinate" or any analogous term. Dickson J. was attempting to give a rational meaning to general words, thus avoiding the prospect of giving section 31 no meaning at all. With respect to the principal question, he concluded reasonably that the determination of a person's chief source of income requires a weighing and balancing of a number of relevant factors. But when it came to the combination question, he devised guidelines based on an assumption as to the underlying objective of the statute, an assumption that is not rooted in anything expressed or implied in the statute itself. That approach to the interpretation of the combination question contravenes the more recent teaching of the Supreme Court of Canada that warn against the development of judge-made rules in tax matters. These recent cases involved a statutory provision that had a discernible literal meaning in which the taxpayers argued that they should be entitled to rely on the words of the statute rather than an unlegislated gloss proposed by the Crown. The words of section 31 that set out the combination question are general but their ordinary grammatical meaning is comprehensible; section 31 speaks of a combination, which in ordinary language implies an addition or aggregation. There is nothing in section 31 or elsewhere in the Act that imposes an additional requirement that farming be the predominant element in the combination.

In the fiscal context, statutory interpretation must be informed by the recognition that, in a self-assessing tax system

réclamer aucune réduction pour les dépenses engagées. Cependant, l'objectif du législateur dans l'article 31 était flou en 1977 lorsque fut rendu l'arrêt *Moldowan* et il le reste.

En général, lorsqu'une disposition de la Loi fait subir un désavantage fiscal à un groupe de contribuables et non sur les autres, la politique fiscale sous-jacente à la disposition peut se déduire des conditions légales de son application. La distinction entre les agriculteurs qui sont soumis à l'article 31 et ceux qui ne le sont pas se fonde sur une comparaison entre les caractéristiques économiques de l'entreprise agricole et celles des autres activités imposables de l'agriculteur. Ce que cela révèle sur le sens de l'expression « principale source de revenu » reste toutefois obscur. Enfin, bien que les tribunaux se soient montrés très critiques à l'endroit de l'article 31, l'une des dispositions de la Loi qui a le plus donné lieu à un abondant contentieux, il a été impossible de trouver la raison d'être de cette disposition dans la jurisprudence.

La manière dont l'arrêt *Moldowan* répond à la question de la combinaison a suscité des critiques, surtout l'observation du juge Dickson selon laquelle l'article 31 doit s'appliquer à la personne pour qui l'agriculture est une activité « secondaire » ou une source « accessoire » de revenu. L'article 31 n'emploie pas les mots « secondaire » ou « accessoire », ni de terme analogue. Le juge Dickson voulait donner une signification rationnelle à des termes communs, afin d'éviter le danger de priver l'article 31 de tout sens. S'agissant de la question principale, il a fort raisonnablement conclu que, pour déterminer quelle est la principale source de revenu d'une personne, il est nécessaire d'apprécier et de soupeser plusieurs facteurs pertinents. Mais, en ce qui a trait à la question de la combinaison, il a formulé des directives fondées sur une supposition quant à l'objectif du texte légal, une supposition qui ne découle pas, expressément ou par déduction, de la loi elle-même. Cette manière d'interpréter la question de la combinaison va à l'encontre des enseignements récents de la Cour suprême du Canada, qui met en garde contre le développement de règles jurisprudentielles en matière fiscale. Des causes récentes portaient sur une disposition légale qui présentait un sens littéral perceptible, alors que les contribuables faisaient valoir qu'ils devaient pouvoir se fonder sur les termes employés par le législateur plutôt que sur une interprétation préconisée par la Couronne, mais sans fondement dans la loi. Les termes de l'article 31 qui exposent la question de la combinaison sont des termes courants, mais leur sens grammatical ordinaire est intelligible; l'article 31 parle d'une combinaison, ce qui, dans la langue ordinaire, évoque une addition ou un agrégat. Il n'y a, dans l'article 31, ni ailleurs dans la Loi, rien qui impose une condition supplémentaire selon laquelle l'agriculture doit être l'élément prédominant de la combinaison.

En matière fiscale, l'interprétation des lois doit prendre en compte le fait que, dans un régime fiscal d'autocotisation qui

that respects the right of taxpayers to plan their tax affairs intelligently, taxpayers require rules that are consistent, predictable and fair. These objectives of fiscal statutory interpretation are undermined by provisions that are so vague that their application cannot be predicted with reasonable certainty. They may be further undermined if they are applied on the basis of a judge-made rule that has no statutory foundation. 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. This principle is to be used only as a last resort, where the application of the ordinary principles of statutory interpretation leave a reasonable uncertainty as to whether the provision in question is intended to apply in a particular case. Because section 31 of the Act is not reasonably clear, that principle should still apply. The combination question should be interpreted to require only an examination of the cumulative effect of the aggregate of the capital invested in farming and a second source of income, the aggregate of the income derived from farming and a second source of income, and the aggregate of the time spent on farming and on the second source of income, considered in the light of the taxpayer's ordinary mode of living, farming history, and future intentions and expectations. This would avoid the judge-made test that requires farming to be the predominant element in the combination of farming with the second source of income.

Because the evidence in this case was that the appellant anticipated that his farm had a potential for profit, which the Crown admitted, the Tax Court judgment was set aside. Furthermore, because the Tax Court answered the principal question in the negative, it was obliged to consider the combination question. In doing so, it considered only the appellant's argument that the financial success of his law practice is attributable in part to a synergy between it and his farming operation. It rejected the appellant's argument that this factual link was a sufficient basis for concluding that his farming operation and his law practice, in combination, comprised his chief source of income with the result that section 31 of the Act could not apply to him. The Tax Court's conclusion that the appellant's farm was not a major contributor to the success of the law practice and the law practice did not owe its existence or its success to the farm was based on the premise that, in determining whether section 31 applies to a particular taxpayer, farming and a second source of income cannot be "combined" unless there is a factual connection between farming and that other source of income. This was not the correct interpretation of section 31 since a factual connection is not a precondition for a positive answer to the combination question. Although the notion of "connectedness" has never been part of section 31, it does not follow that the existence of a connection between farming and

respecte le droit du contribuable de planifier intelligemment ses affaires fiscales, celui-ci a besoin de règles qui soient uniformes, prévisibles et équitables. Les dispositions qui sont vagues au point qu'il est impossible de prédire leur application avec une certitude raisonnable nuisent aux objectifs de l'interprétation des lois. Il en va de même pour celles qui sont appliquées d'après une règle jurisprudentielle purement prétorienne. 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. Ce principe ne doit être utilisé qu'en dernier recours, lorsque l'application des principes ordinaires de l'interprétation des lois laisse subsister une incertitude raisonnable sur la question de savoir si la disposition en cause est censée s'appliquer à tel ou tel cas. Parce que l'article 31 de la Loi n'est pas raisonnablement clair, ce principe devrait s'appliquer néanmoins. La question de la combinaison devrait être interprétée de manière à n'exiger qu'un examen de l'effet cumulatif du total du capital investi dans l'agriculture et dans une deuxième source de revenu, du total du revenu tiré de l'agriculture et d'une deuxième source de revenu, et du total du temps consacré à l'agriculture et à la seconde source de revenu, compte tenu du mode de vie ordinaire du contribuable, de son expérience de l'agriculture, enfin de ses intentions et de ses attentes. On évitera ainsi d'appliquer le critère jurisprudentiel selon lequel l'agriculture doit être l'élément prédominant de la combinaison de l'agriculture et de la seconde source de revenu.

Comme il appert de la preuve en l'espèce que l'appellant voyait un potentiel de gain dans sa ferme, ce que la Couronne a admis, le jugement de la Cour de l'impôt a été infirmé. Qui plus est, parce que la Cour de l'impôt a répondu à la question principale par la négative, elle devait se pencher sur la question de la combinaison. Ce faisant, elle n'a pris en compte que l'argument de l'appellant selon lequel le succès financier de son cabinet d'avocats était attribuable en partie à une synergie entre son cabinet et son exploitation agricole. Elle a rejeté l'argument de l'appellant qui a fait valoir que ce lien concret suffisait pour conclure que son exploitation agricole et son cabinet d'avocats, considérés de concert, constituaient sa principale source de revenu, et donc que l'article 31 de la Loi ne pouvait pas s'appliquer à lui. La conclusion de la Cour de l'impôt selon laquelle la ferme de l'appellant ne contribuait pas de manière significative à la prospérité de son cabinet d'avocats, et le cabinet d'avocats ne devait pas son existence ou son succès à la ferme était fondée sur l'idée que, pour savoir si l'article 31 s'applique à un contribuable donné, l'agriculture et une seconde source de revenu ne peuvent pas être « combinées » à moins qu'il y ait un lien concret entre l'agriculture et une autre source de revenu. Ce n'était pas là la bonne manière d'interpréter la question de la combinaison visée par l'article 31 puisqu'un lien concret ne constitue pas une condition préalable à une réponse positive à la question de

the other source of income is irrelevant to the combination question.

The appellant's evidence of the unique "synergy" between his farm and his law practice should have been given some weight in the context of the combination question. The appellant's farm and law practice together comprised virtually all of his income and represented most, if not all, of the appellant's business-related capital. A more generous interpretation of the combination question in section 31 that requires an aggregation of the various relevant economic factors leading to the conclusion that the appellant's chief source of income is a combination of farming and the practice of law was needed. Finally, even on the *Moldowan* interpretation of the combination question, the answer to the combination question was "yes" and the appellant should have been entitled to a full deduction for his farm losses.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 12(1)(b).
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 18(1)(b), 28 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 18; 1995, c. 21, s. 7; 1998, c. 19, s. 83; 2001, c. 17, s. 18), 29, 30, 31 (as am. by S.C. 1995, c. 21, s. 8), 248(1) "farming".
Income Tax Act (The), S.C. 1948, c. 52, s. 13 (as am. by S.C. 1950-51, c. 51, s. 4; 1952, c. 29, s. 4).
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 31.
Income War Tax Act, 1917 (The), S.C. 1917, c. 28, ss. 3 (as am. by S.C. 1919, c. 55, s. 2; 1920, c. 49, s. 2; 1923, c. 52, s. 1), 4.
Income War Tax Act, R.S.C. 1927, c. 97, s. 10.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

NOT FOLLOWED:

Moldowan v. The Queen, [1978] 1 S.C.R. 480; (1977), 77 D.L.R. (3d) 112; [1977] CTC 310; 77 DTC 5213; 15 N.R. 476.

APPLIED:

Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, [2005] 2 S.C.R. 601; (2005), 259 D.L.R. (4th) 193; [2005] 5

la combinaison dont parle l'article 31. Bien que la notion de « lien » n'ait jamais été mentionnée dans l'article 31, cela ne veut pas dire que l'existence d'un lien entre l'agriculture et une autre source de revenu n'a pas de pertinence quant à la question de la combinaison.

Il aurait fallu accorder au témoignage de l'appelant, qui faisait état de la « synergie » entre sa ferme et son cabinet, un certain poids en ce qui a trait à la question de la combinaison. La ferme et le cabinet d'avocats de l'appelant formaient la quasi-totalité de son revenu et constituaient la majeure partie, sinon la totalité, de son capital professionnel. Une interprétation plus libérale de la question de la combinaison dont parle l'article 31, une interprétation qui commande d'agréger les divers facteurs économiques pertinents menant à la conclusion que la principale source de revenu de l'appelant est une combinaison de ses activités agricoles et juridiques, était nécessaire. Enfin, même au vu de l'arrêt *Moldowan* quant à la question de la combinaison, la réponse à cette question était affirmative et il s'ensuit que l'appelant aurait dû bénéficier d'une déduction intégrale de ses pertes agricoles.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt de Guerre sur le Revenu, 1917, S.C. 1917, ch. 28, art. 3 (mod. par S.C. 1919, ch. 55, art. 2; 1920, ch. 49, art. 2; 1923, ch. 52, art. 1), 4.
Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, S.R.C. 1927, ch. 97, art. 10.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 18(1)(b), 28 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 18; 1995, ch. 21, art. 7; 1998, ch. 19, art. 83; 2001, ch. 17, art. 18), 29, 30, 31 (mod. par L.C. 1995, ch. 21, art. 8), 248(1) « agriculture ».
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1948, ch. 52, art. 13 (mod. par S.C. 1950-51, ch. 51, art. 4; 1952, ch. 29, art. 4).
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 31.
Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148, art. 12(1)(b).

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISION NON SUIVIE :

Moldowan c. La Reine, [1978] 1 R.C.S. 480.

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Hypothèques Trustco Canada c. Canada, [2005] 2 R.C.S. 601; 225 DTC 5547; 2005 CSC 54; *Banque Royale du*

—C.T.C. 215; 2005 DTC 5523; 340 N.R. 1; 2005 SCC 54; *Royal Bank of Canada v. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 S.C.R. 411; (1997), 193 A.R. 321; 143 D.L.R. (4th) 385; [1997] 2 W.W.R. 457; 46 Alta. L.R. (3d) 87; 44 C.B.R. (3d) 1; 8 C.P.C. (4th) 5089; 97 DTC 5089; 12 P.P.S.A.C. (2d) 68; 208 N.R. 161; *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622; (1999), 178 D.L.R. (4th) 26; [1999] 4 C.T.C. 313; 99 DTC 5669; 247 N.R. 19; *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46; (1985), 21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 C.T.C. 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 244.

DISTINGUISHED:

Morrissey v. Canada, [1989] 2 F.C. 418; [1989] 1 C.T.C. 235; (1988), 89 DTC 5080; 95 N.R. 140 (C.A.); *Poirier (B.) Estate v. Canada*, [1992] 2 C.T.C. 9; (1992), 92 DTC 6335; 142 N.R. 9 (F.C.A.).

CONSIDERED:

R. v. Graham, [1985] 2 F.C. 107; [1985] 1 C.T.C. 380; (1985), 85 DTC 5256; 59 N.R. 221 (C.A.); *Watt v. Canada*, [2001] 2 C.T.C. 228; 2001 DTC 5237; 273 N.R. 201; 2001 FCA 72; *Canada v. Donnelly*, [1998] 1 F.C. 513; (1997), 154 D.L.R. (4th) 261; [1998] 1 C.T.C. 23; 97 DTC 5499; 220 N.R. 329 (C.A.); *Kroeker v. Canada*, [1983] 1 C.T.C. 183; 2002 DTC 7436; 295 N.R. 137; 2002 FCA 392; *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3; [1995] 1 C.T.C. 241; (1994), 95 DTC 5017; 3 G.T.C. 8071; 171 N.R. 161; 63 Q.A.C. 161; *Gestion S.A.P. Inc. v. Canada (Minister of National Revenue)*, [1994] 1 C.T.C. 2450; (1993), 94 DTC 1349 (T.C.C.).

REFERRED TO:

Gunn v. Canada, [2005] 4 C.T.C. 2032; 2005 DTC 1074; 2005 TCC 437; *Canderel Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 147; (1998), 155 D.L.R. (4th) 257; [1998] 2 C.T.C. 35; 98 DTC 6100; 222 N.R. 81; *Pioneer Laundry and Dry Cleaners Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1940] A.C. 127 (P.C.); *D.R. Fraser and Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1949] A.C. 24 (P.C.); *Minister of National Revenue v. Barbara A. Robertson*, [1954] Ex. C.R. 321; (1954), 54 D.T.C. 1062; [1954] C.T.C. 110; *Poirier (Trustee of) v. M.N.R.*, [1986] 1 C.T.C. 308; (1986), 86 DTC 6124; 2 F.T.R. 11 (F.C.T.D.); *Hover v. M.N.R.*, [1993] 1 C.T.C. 2585; (1992), 93 DTC 98 (T.C.C.); *Hadley v. R.*, [1985] 1 C.T.C. 62; (1985), 85 DTC 5058 (F.C.T.D.); *65302 British Columbia Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 804; (1999), 179 D.L.R. (4th) 577; [2000] 1 W.W.R. 195; 69 B.C.L.R. (3d) 201; [2000] 1 C.T.C. 57; 99 DTC 5799; 248 N.R. 216.

Canada c. Sparrow Electric Corp., [1997] 1 R.C.S. 411; *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622; (1999), 99 DTC 5682; *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46.

DÉCISIONS DIFFÉRENCIÉES :

Morrissey c. Canada, [1989] 2 C.F. 418 (C.A.); *Poirier (B.) Succession c. Canada*, [1992] A.C.F. n° 281 (C.A.) (QL).

DÉCISIONS EXAMINÉES :

R. c. Graham, [1985] 2 C.F. 107 (C.A.); *Watt c. Canada*, 2001 CAF 72; *Canada c. Donnelly*, [1998] 1 C.F. 513 (C.A.); *Kroeker c. Canada*, 2002 CAF 392; *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3; (1994), 95 DTC 5091; *Gestion S.A.P. Inc. c. Canada (Ministre du Revenu national)* (1993), 94 DTC 1342 (C.C.I.).

DÉCISIONS CITÉES :

Gunn c. Canada, 2005 CCI 437; *Canderel Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147; *Pioneer Laundry and Dry Cleaners Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1940] A.C. 127 (P.C.); *D.R. Fraser and Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1949] A.C. 24 (P.C.); *Minister of National Revenue v. Barbara A. Robertson*, [1954] R.C.É. 321; *Poirier (Syndic de) c. M.R.N.*, [1986] 1 C.T.C. 308; (1986), 86 DTC 6124; 2 F.T.R. 11 (C.F. 1^{re} inst.); *Hover c. M.R.N.*, [1992] A.C.I. n° 735 (QL); *Hadley c. R.*, [1985] A.C.F. n° 30 (1^{re} inst.) (QL); *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804.

AUTHORS CITED

- Benson, Edgar J. *Proposals for Tax Reform*. Ottawa: Department of Finance, 1969.
- Canada. *Report of the Royal Commission on Taxation*. Ottawa: Queen's Printer, 1966-67 (Chair: K. M. Carter).
- Hogg, Peter W. and J. E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*, 2nd ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 1997.
- House of Commons Debates*, Vol. III, 6th Sess., 21st Parl., May 27, 1952, at pp. 2626 ff.
- House of Commons Debates*, Vol. V, 4th Sess., 21st Parl., June 13, 1951, at p. 4054.
- Stikeman, Heward *et al.* "Transactions to Avoid or Minimize Tax" in *Special Lectures of the Law Society of Upper Canada on Taxation*. Toronto: Richard De Boo Ltd., 1944.
- Thomas, Richard B. "Current Cases—A Farm Loss with a Difference—The Farmer is Successful" (1993), 41 *Can. Tax J.* 513".

APPEAL from a Tax Court of Canada judgment ([2005] 4 C.T.C. 2032; 2005 DTC 1074; 2005 TCC 437) dismissing the appellant's appeal from reassessments made under the *Income Tax Act* for the years 1997, 1998 and 1999 because the Tax Court found that section 31 had been correctly applied in each of those years, thereby limiting the appellant's farm loss deduction to \$8,750. Appeal allowed.

APPEARANCES:

Sandra L. Monger for appellant.
Charles Camirand for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Gunn & Associates, St. Thomas, Ontario, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] SHARLOW J.A.: This is an appeal from a judgment of the Tax Court of Canada (2005 TCC 437) dismissing Mr. Gunn's appeal from reassessments made under the

DOCTRINE CITÉE

- Benson, Edgar J. *Propositions de réforme fiscale*, Ottawa : Ministère des Finances, 1969.
- Canada. *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*. Ottawa : Imprimeur de la Reine, 1966-67 (président : K. M. Carter).
- Débats de la Chambre des communes*, vol. III, 6^e sess., 21^e lég. le 27 mai 1952, aux pp. 2626 et ss.
- Débats de la Chambre des communes*, vol V, 4^e sess, 21^e lég. le 13 juin 1951, à la p. 4161.
- Hogg, Peter W. and J. E. Magee. *Principles of Canadian Income Tax Law*, 2nd ed. Scarborough, Ont. : Carswell, 1997.
- Stikeman, Heward *et al.* « Transactions to Avoid or Minimize Tax » in *Special Lectures of the Law Society of Upper Canada on Taxation*, Toronto : Richard De Boo Ltd., 1944.
- Thomas, Richard « Current Cases—A Farm Loss with a Difference—The Farmer is Successful » (1993), 41 *Rev. fisc. Can.* 513.

APPEL d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt (2005 CCI 437) rejetant l'appel formé par l'appelant à l'encontre de nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années 1997, 1998 et 1999 parce que la Cour de l'impôt a conclu que l'article 31 a été appliqué correctement à chacune de ces années, limitant ainsi à 8 750 \$ la déduction pour pertes agricoles de l'appelant. Appel accueilli.

ONT COMPARU :

Sandra L. Monger pour l'appelant.
Charles Camirand pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Gunn & Associates, St. Thomas (Ontario) pour l'appelant.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

[1] LA JUGE SHARLOW, J.C.A. : Appel est interjeté d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt (2005 CCI 437) rejetant l'appel formé par M. Gunn à l'encon-

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 for the years 1997, 1998 and 1999. The only issue is whether the Judge was correct in concluding that section 31 [as am. by S.C. 1995, c. 21, s. 8] of the *Income Tax Act* applied in each of those years to limit Mr. Gunn's farm loss deduction to \$8,750.

FACTS

[2] The facts are undisputed. For over 30 years, Mr. Gunn has built up a law practice and a farming business through the investment of capital and the application of skill, knowledge and hard work. His law practice required a relatively modest investment of capital and it has been profitable. His farming business required a greater capital investment, but it has resulted mostly in operating losses. Despite Mr. Gunn's record of farming losses, it is undisputed that his farming operations comprise a business, a commercial activity undertaken for profit and with a reasonable expectation of profit.

[3] Mr. Gunn grew up near St. Thomas, Ontario, on a farm settled by his grandfather. His father raised cattle, sheep and cash crops on the farm. Mr. Gunn worked on his father's farm during the summers when he was attending the University of Western Ontario. That is how he earned the money for his education. In 1962, Mr. Gunn acquired a 25% interest in a farm. His parents and his brother were the other owners. The property was sold some years later.

[4] In 1965, Mr. Gunn graduated from the faculty of law of the University of Western Ontario. He was admitted to the bar of Ontario in 1967, and has practiced law ever since. In 1984 he formed his own firm, Gunn and Associates, in St. Thomas. At the time of the Tax Court hearing, Mr. Gunn had four lawyers working for him.

[5] In 1972, Mr. Gunn bought the property that he now calls his home farm. It is located near St. Thomas, a short distance from his law office. At that time the

tre de nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5^e suppl.), ch. 1, pour les années 1997, 1998 et 1999. La seule question en litige est de savoir si le juge de la Cour de l'impôt a eu raison de dire que l'article 31 [mod. par L.C. 1995, ch. 21, art. 8] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'appliquait à chacune de ces années et limitait à 8 750 \$ la déduction pour pertes agricoles de M. Gunn.

FAITS

[2] Les faits ne sont pas contestés. Durant plus de 30 ans, M. Gunn a géré un cabinet juridique et une entreprise agricole en y investissant du capital et en y consacrant son talent, son savoir et son énergie. Son cabinet juridique, qui n'a exigé qu'un investissement relativement modeste, a été lucratif. Son entreprise agricole a exigé un capital plus important, mais la plupart du temps elle a surtout donné lieu à des pertes d'exploitation. Malgré les pertes subies par M. Gunn relativement à ses activités agricoles, nul ne conteste que celles-ci constituent une entreprise, une activité commerciale exercée à des fins lucratives et dans un espoir raisonnable de réaliser des bénéfices.

[3] M. Gunn a été élevé près de Saint-Thomas, en Ontario, sur une exploitation établie par son grand-père. Son père y élevait des vaches et des moutons et y produisait des cultures de rapport. M. Gunn travaillait à la ferme de son père durant l'été lorsqu'il fréquentait l'Université Western Ontario. C'est ainsi qu'il a financé ses études. En 1962, M. Gunn a acquis une participation de 25 p. 100 dans une exploitation agricole. Ses parents et son frère en étaient les autres propriétaires. Le domaine fut vendu quelques années plus tard.

[4] En 1965, M. Gunn a obtenu son diplôme de la faculté de droit de l'Université Western Ontario. Il s'est inscrit au barreau de l'Ontario en 1967 et il exerce le droit depuis. En 1984, il a constitué son propre cabinet, Gunn et Associés, à Saint-Thomas. À l'époque où a eu lieu l'audience devant la Cour de l'impôt, quatre avocats étaient employés par M. Gunn.

[5] En 1972, M. Gunn a acheté le bien-fonds qui constitue aujourd'hui son domaine rural. Il se trouve près de Saint-Thomas, non loin de son cabinet. À

buildings were run down, and over the next several years Mr. Gunn and his wife together built the home that they still live in, and replaced the farm buildings on the property. The property now has five barns, in which Mr. Gunn has been raising pure-bred Hereford cattle for the past 30 years. By 2005, Mr. Gunn had an established herd of approximately 50 breeding cows.

[6] The breeding of cattle requires a considerable amount of time, attention and expertise. Mr. Gunn does most of the work involved in the cattle-breeding operation himself, with the help of his wife. Until September 2004 he had a hired hand as well. He makes all of the decisions in connection with the livestock breeding. In the calving season he checks and feeds the cattle, visiting the barns twice daily, in the early morning and in the evening. His wife checks them during the day, and he is available to return home on short notice if needed. He is never away from home for more than a few days at any time. He also works on the farm during weekends, and some week days in the summer, doing much of the manual work of seeding and haying, with the assistance of people hired on a casual basis. He also does all of the paper work and record-keeping required in connection with the breeding and registration of his cattle.

[7] Between 1990 and 1997, Mr. Gunn acquired six additional farm properties in the vicinity of St. Thomas, where he grows rye, hay and his major cash crop, tobacco. Many of those properties were in very poor condition when purchased, both in relation to the soil, and the buildings and equipment. During that period, Mr. Gunn invested considerable time and money to bring those properties up to the high standards that he has established for his farming operations. That work included improving the soil by adding large amounts of fertilizer that had to be trucked long distances. He also spent a lot of time and money on improvements to the buildings, and on repair of equipment that had been much neglected.

[8] More recently, Mr. Gunn has moved from the production of flue-cured tobacco to the production of

l'époque, les bâtiments étaient en piteux état et, au cours des années qui ont suivi, M. Gunn et son épouse ont ensemble construit l'habitation qu'ils occupent encore et refait à neuf les bâtiments agricoles qui se trouvaient sur le domaine. Le domaine compte aujourd'hui cinq étables, dans lesquelles M. Gunn élève depuis les 30 dernières années des bovins de la race Hereford. En 2005, M. Gunn avait constitué un troupeau comptant environ 50 vaches reproductrices.

[6] L'élevage du bétail exige beaucoup de temps, de soins et de connaissances. M. Gunn exécute lui-même, avec son épouse, la plupart des tâches afférentes à cette occupation. Jusqu'en septembre 2004, il avait aussi un ouvrier à sa disposition. Il prend toutes les décisions se rapportant à l'élevage. À l'époque du vêlage, il examine et nourrit le bétail et visite les étables deux fois par jour, tôt le matin, puis le soir. Son épouse en fait le tour durant la journée, et il peut revenir chez lui rapidement si cela est nécessaire. Il n'est jamais absent de chez lui plus de quelques jours. Il travaille aussi à la ferme durant les fins de semaine, et certains jours de la semaine durant l'été, exécutant la plupart des tâches manuelles requises pour les semailles et la fenaison, avec l'aide de travailleurs occasionnels. Il fait aussi tous les travaux d'écriture et de comptabilité qui se rapportent à l'élevage et à l'enregistrement de son bétail.

[7] Entre 1990 et 1997, M. Gunn a acquis, dans les environs de Saint-Thomas, six nouvelles terres agricoles, où il cultive le seigle, le foin et sa principale culture de rapport, le tabac. Un bon nombre de ces biens-fonds étaient en très mauvais état lors de l'achat, qu'il s'agisse du sol ou des bâtiments et équipements. Durant cette période, M. Gunn n'a pas été avare de son temps et de son argent pour mettre ces biens-fonds aux normes élevées qu'il s'est fixées pour ses travaux agricoles. Il a dû notamment améliorer le sol en y ajoutant de grandes quantités d'engrais, qu'il a fallu transporter par camion sur de longues distances. Il a aussi consacré beaucoup de temps et d'argent à l'amélioration des bâtiments et à la réparation des équipements, qui avaient été fort négligés.

[8] Plus récemment, M. Gunn est passé de la production de tabac séché à l'air chaud à la production

air-cured burley tobacco, with a view to making his tobacco operation less labour intensive and more profitable. Air cured burley tobacco is less expensive to produce and, unlike flue-cured tobacco, it is not subject to provincial production quotas. Mr. Gunn testified at trial that, having completed the transition to burley tobacco, his tobacco production will come within the top ten percent of all producers in Ontario, in terms of yield and quality.

[9] Mr. Gunn's usual daily routine is to work on the farm from about 6:00 a.m., and then in his law office from about 9:00 a.m. until about 4:00 p.m., returning to the farm to do more work in the late afternoon and evening. He estimated that he normally spends about 50 hours per week working at his law practice, and about 20 hours on farm work.

[10] Mr. Gunn has acted as the Chairman of the Ontario Crop Insurance Arbitration Board, and has been involved in the work of other bodies connected with agriculture and the cattle industry. He testified that many clients of his law firm are people Mr. Gunn has met through his farming connections. Clients are encouraged to contact him by telephone or in person at the farm, and often do so. His analysis of files opened in his law firm in the years under appeal shows that between 10% and 15% of them were for clients he met through his farming activities. He suggested that many more files could be attributed indirectly to his farming contacts.

[11] Mr. Gunn's net farming assets amount to approximately \$2 million, the greatest part being land and buildings. The capital invested in his law practice is about \$62,000 (before taking into account unbilled accounts and goodwill). He spends approximately 30% to 35% of his working time on the farming operations and the balance on his law practice. Mr. Gunn's net income from farming and his net income from his law practice since 1987 are as follows:

de tabac Burley séché à l'air naturel, qui exige moins de main-d'œuvre et qui est plus rentable. Le tabac Burley séché à l'air naturel est moins coûteux à produire et, contrairement au tabac séché à l'air chaud, il n'est pas soumis aux quotas provinciaux de production. M. Gunn a témoigné devant la Cour de l'impôt que, lorsque sera achevée la transition vers le tabac Burley, il fera partie, sur le plan du rendement et de la qualité de sa production de tabac, des premiers dix pour cent de tous les producteurs de l'Ontario.

[9] M. Gunn a l'habitude de commencer le travail à la ferme vers 6 heures du matin, puis de se rendre à son cabinet vers 9 heures, jusque vers 16 heures, pour revenir à la ferme afin d'y effectuer d'autres travaux en fin d'après-midi et durant la soirée. Selon ses estimations, il consacre normalement environ 50 heures par semaine à son cabinet et environ 20 heures par semaine aux travaux de la ferme.

[10] M. Gunn a été président de l'Ontario Crop Insurance Arbitration Board et a travaillé pour d'autres organismes liés à l'agriculture et à l'élevage du bétail. Durant son témoignage, il a dit que nombre des clients de son cabinet d'avocats sont des gens qu'il a connus grâce à ses activités agricoles. Les futurs clients sont invités à communiquer avec lui par téléphone ou à se rendre en personne à sa ferme, et c'est souvent ce qu'ils font. L'analyse qu'il a faite des dossiers ouverts dans son cabinet au cours des années visées par l'appel montre qu'entre 10 p. 100 et 15 p. 100 d'entre eux concernaient des clients qu'il avait rencontrés à la faveur de ses activités agricoles. Selon lui, un nombre bien plus élevé de dossiers pouvait être attribué indirectement à ses relations agricoles.

[11] La valeur nette des biens agricoles de M. Gunn s'élève à environ 2 millions \$, dont la plus grande partie consiste en terres et en bâtiments. Le capital investi dans son cabinet est d'environ 62 000 \$ (compte non tenu des états non facturés et des éléments incorporels). Il consacre entre 30 et 35 p. 100 de son temps aux activités agricoles, et le reste à son cabinet. Les revenus agricoles nets et les revenus professionnels nets de M. Gunn depuis 1987 se présentent ainsi :

<u>Year /</u> <u>Année</u>	<u>Net professional</u> <u>income (\$) /</u> <u>Revenus</u> <u>professionnels</u> <u>nets (\$)</u>	<u>Gross (\$) /</u> <u>Bruts(\$)</u>	<u>Farm Income /</u> <u>Revenus agricoles</u>	
			<u>Expenses (\$) /</u> <u>Dépenses</u> <u>agricoles (\$)</u>	<u>Net (\$) /</u> <u>Revenus</u> <u>agricoles net (\$)</u>
1987	165,663	66,719	126,156	(59,437)
1988	152,682	59,481	84,575	(25,094)
1989	268,770	30,139	88,726	(58,587)
1990	280,017	32,307	82,142	(49,835)
1991	235,854	44,873	98,645	(53,772)
1992	428,077	82,451	130,360	(47,909)
1993	256,723	105,226	191,241	(86,015)
1994	270,818	321,246	377,862	(56,616)
1995	277,869	162,554	222,011	(59,457)
1996	221,013	295,364	426,683	(131,319)
1997	308,686	217,560	272,013	(54,453)
1998	204,865	366,877	474,383	(107,506)
1999	308,447	258,489	417,417	(158,928)
2000	428,189	395,585	429,213	(33,628)
2001	331,419	225,572	272,246	(46,674)
2002	305,890	231,452	192,293	39,159
2003	369,356	148,406	235,390	(85,024)
2004	247,031	326,109	229,997	96,112

[12] Mr. Gunn testified that without the financial support provided by his law practice, he could not have financed the expenditures required to improve his farming operations. He also testified that his farm losses during the 1990s and later years were greater than they might otherwise have been because of a number of non-

[12] M. Gunn a témoigné que, sans le soutien financier procuré par son cabinet d'avocats, il n'aurait pas pu financer la modernisation de ses activités agricoles. Il a dit aussi que ses pertes agricoles durant les années 90 et les années ultérieures ont été plus élevées qu'elles ne l'auraient sans doute été autrement,

recurring expenditures and unforeseen events. First, Mr. Gunn spent considerable amounts of money on the rehabilitation of the farm properties he bought during that period. As of the date of trial, Mr. Gunn believed that he would have no further obligations in that respect. Second, it took Mr. Gunn some years to change the tobacco operation from flue-dried tobacco to the more profitable air-dried burley tobacco. Third, for 2003 and subsequent years, the profitability of Mr. Gunn's cattle operation, like those of practically every cattle farmer in Canada, was adversely affected by the discovery of bovine spongiform encephalopathy (mad cow disease) in some Canadian cattle. Fourth, had Mr. Gunn not claimed elective deductions for capital cost allowance in the years 2000 to 2004, his farm profits for those years would have increased (and losses would have decreased).

[13] Counsel for the Crown agreed, in his submissions at the end of the hearing in the Tax Court, that Mr. Gunn's farming business had a potential for income in the years in issue as well as in later years, but he argued that the farm income potential would never match the potential for income from Mr. Gunn's law practice. The Judge accepted that Mr. Gunn has been seriously committed to farming as a business for more than 35 years, that during the years under appeal he remained as committed to it as ever, that he remains fully committed to it, and that he intends to continue both practicing law and farming for the foreseeable future.

Section 31 of the *Income Tax Act*

[14] Section 31 of the *Income Tax Act* reads as follows:

31. (1) Where a taxpayer's chief source of income for a taxation year is neither farming nor a combination of farming and some other source of income, for the purposes of sections 3 and 111 the taxpayer's loss, if any, for the year from all farming businesses carried on by the taxpayer shall be deemed to be the total of

et cela en raison de plusieurs dépenses exceptionnelles et plusieurs événements imprévus. D'abord, M. Gunn a consacré beaucoup d'argent à la remise en état des biens agricoles qu'il avait achetés durant cette période. À la date du procès, M. Gunn estimait qu'il n'aurait pas d'autres obligations à ce chapitre. Deuxièmement, il a fallu à M. Gunn quelques années pour passer de la production de tabac séché à l'air chaud à la production plus rentable de tabac Burley séché à l'air naturel. Troisièmement, en 2003 et par la suite, la rentabilité des activités d'élevage de M. Gunn, comme pour presque tous les éleveurs au Canada, a été touchée par la découverte de l'encéphalopathie spongiforme bovine (la maladie de la vache folle) dans certains troupeaux de bovins au Canada. Quatrièmement, si M. Gunn n'avait pas déduit certaines sommes au titre de la déduction pour amortissement durant les années 2000 à 2004, son bénéfice agricole pour ces années aurait été supérieur (et ses pertes auraient été moindres).

[13] L'avocat de l'intimée a reconnu, dans ses conclusions, à la fin de l'audience tenue devant la Cour de l'impôt, que l'entreprise agricole de M. Gunn offrait un potentiel de revenu pour les années en cause ainsi que pour les années ultérieures, mais il a fait valoir que le potentiel de revenu agricole n'atteindrait jamais le potentiel de revenu du cabinet d'avocats de M. Gunn. Le juge de la Cour de l'impôt a admis que M. Gunn avait véritablement fait de l'agriculture une activité professionnelle depuis plus de 35 ans, que, durant les années visées par l'appel, il s'y était consacré plus que jamais, qu'il s'y consacrait encore pleinement et qu'il entendait poursuivre dans les années à venir son travail de professionnel du droit et son travail d'éleveur.

L'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

[14] L'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* se lit comme suit :

31. (1) Lorsque le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source, pour l'application des articles 3 et 111, ses pertes pour l'année, provenant de toutes les entreprises agricoles exploitées par lui, sont réputées être le total des montants suivants :

(a) the lesser of

(i) the amount by which the total of the taxpayer's losses for the year, determined without reference to this section and before making any deduction under section 37 or 37.1, from all farming businesses carried on by the taxpayer exceeds the total of the taxpayer's incomes for the year, so determined from all such businesses, and

(ii) \$2,500 plus the lesser of

(A) 1/2 of the amount by which the amount determined under subparagraph (i) exceeds \$2,500, and

(B) \$6,250, and

(b) the amount, if any, by which

(i) the amount that would be determined under subparagraph (a)(i) if it were read as though the words "and before making any deduction under section 37 or 37.1" were deleted,

exceeds

(ii) the amount determined under subparagraph 31(1)(a)(i).

Discussion

[15] The legal issues raised in this case require a determination of the meaning of the opening words of section 31 of the *Income Tax Act*. The interpretation of section 31 requires a textual, contextual and purposive analysis to find a meaning that is harmonious with the *Income Tax Act* as a whole, and that achieves consistency, predictability and fairness so that taxpayers may manage their affairs intelligently: *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, [2005] 2 S.C.R. 601, at paragraphs 10-12.

(a) Textual analysis

[16] The opening words of section 31 set out the test for its application. The test asks two questions. I refer to these as the "principal question" (Is farming the taxpayer's chief source of income?) and the "combination question" (Is the taxpayer's chief source of income a combination of farming and some other

a) la moins élevée des sommes suivantes :

(i) l'excédent du total de ses pertes pour l'année, déterminées compte non tenu du présent article et avant toute déduction prévue aux articles 37 ou 37.1 et provenant de toutes les entreprises agricoles exploitées par lui, sur le total des revenus, ainsi déterminés, qu'il a tirés pour l'année de ces entreprises,

(ii) 2 500 \$ plus la moins élevée des sommes suivantes :

(A) 1/2 de l'excédent du montant visé au sous-alinéa (i) sur 2 500 \$,

(B) 6 250 \$;

b) l'excédent éventuel de la somme visée au sous-alinéa (i) sur la somme visée au sous-alinéa (ii) :

(i) la somme qui serait déterminée en vertu du sous-alinéa a)(i) compte non tenu du passage « et avant toute déduction prévue aux articles 37 ou 37.1 »,

(ii) la somme déterminée en vertu du sous-alinéa a)(i).

Examen

[15] Vu les points de droit soulevés dans cette affaire, il est nécessaire de définir le sens du passage introductif de l'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'interprétation de l'article 31 appelle une analyse textuelle, contextuelle et téléologique propre à lui donner le sens qui s'harmonise avec l'ensemble de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qui assure l'uniformité, la prévisibilité et l'équité requises pour que les contribuables puissent organiser leurs affaires intelligemment : *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, aux paragraphes 10 à 12.

a) Analyse textuelle

[16] Le passage introductif de l'article 31 précise le critère d'application. Le critère soulève deux questions. Je les appellerai la « question principale » (l'agriculture est-elle la principale source de revenu du contribuable?) et la « question de la combinaison » (la principale source de revenu du contribuable est-elle à la fois l'agriculture

source of income?). Section 31 applies only if the answer to both questions is no.

[17] The remainder of section 31 states its effect (an issue which in the current case is not controversial).

[18] A straightforward textual analysis leaves two important questions unanswered. First, what is the meaning of the phrase “chief source of income” (which is not defined in the *Income Tax Act*)? Second, does a positive answer to the combination question require farming to be predominant?

(b) Statutory context

[19] The relevant statutory context includes the regime in the *Income Tax Act* for the determination and tax treatment of business profits and business losses, and the special rules applicable to the determination and tax treatment of the profit and loss of a farming business. For the purposes of the *Income Tax Act*, the word “farming” is defined as follows [subsection 248(1)]:

248. (1) . . .

“farming” includes tillage of the soil, livestock raising or exhibiting, maintaining of horses for racing, raising of poultry, fur farming, dairy farming, fruit growing and the keeping of bees, but does not include an office or employment under a person engaged in the business of farming;

[20] Generally, a taxpayer who operates a business is subject to tax on the profit earned from that business in a particular year. If the operation of the business results in a loss for a particular year, that loss may be deducted from the taxpayer’s other income for that year. The annual profit or loss of a business may be determined by any method that produces an accurate picture of the financial result of the operation of the business for the year, and is consistent with the provisions of the *Income Tax Act*, established case law principles, and well-

et une autre source de revenu?). L’article 31 ne s’applique que si la réponse aux deux questions est négative.

[17] Le reste de l’article 31 énonce les conséquences de son application (en l’espèce, cela n’est pas matière à controverse).

[18] La simple analyse textuelle laisse sans réponse deux questions importantes. D’abord, quel est le sens de l’expression « principale source de revenu » (une expression qui n’est pas définie dans la *Loi de l’impôt sur le revenu*)? Deuxièmement, une réponse positive à la question de la combinaison signifie-t-elle que l’agriculture doit être prédominante?

b) Contexte légal

[19] Le contexte légal à retenir comprend le régime de la *Loi de l’impôt sur le revenu* en ce qui a trait au calcul et au traitement fiscal des bénéfices d’entreprise et des pertes d’entreprise, et les règles spéciales applicables au calcul et au traitement fiscal du bénéfice et de la perte d’une entreprise agricole. Aux fins de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, le terme « agriculture » est défini ainsi [paragraphe 248(1)]:

248. (1) [. . .]

« agriculture » Sont compris dans l’agriculture la culture du sol, l’élevage ou l’exposition d’animaux de ferme, l’entretien de chevaux de course, l’élevage de la volaille, l’élevage des animaux à fourrure, la production laitière, la pomoculture et l’apiculture. Ne sont toutefois pas visés par la présente définition la charge ou l’emploi auprès d’une personne exploitant une entreprise agricole.

[20] En général, le contribuable qui exploite une entreprise doit payer l’impôt sur les bénéfices tirés de cette entreprise au cours d’une année donnée. Si l’exploitation de l’entreprise se solde par une perte au cours d’une année donnée, cette perte peut être déduite des autres revenus du contribuable pour ladite année. Le bénéfice annuel ou la perte annuelle de l’entreprise peuvent être déterminés par toute méthode qui donne une image exacte des résultats financiers de l’entreprise pour l’année, et qui s’accorde avec la *Loi de l’impôt sur*

accepted business principles: *Canderel Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 147, at paragraph 53.

[21] The *Income Tax Act* provides a number of special rules for the determination of the profit or loss of a farming business. They are found in sections 28 [as am. by S.C. 1994, c. 7, sch. II, s. 18; 1995, c. 21, s. 7; 1998, c. 19, s. 83; 2001, c. 17, s. 18] to 31.

[22] Pursuant to section 28, the profit or loss of a farming business may be determined by a special method of cash-basis accounting (that method also may be used to determine the profit or loss of a fishing business). Most businesses are required to use accrual accounting (that is, they must record as revenue all amounts that are receivable, and record as expenses all amounts for which a liability has been incurred). Accrual accounting generally is considered to produce a more accurate picture of income than the cash method, but the statutory cash-basis method of accounting for farmers is simpler to use than accrual accounting, and it may result in a better matching of the cash flow of the business to the tax liability for any profit, or tax relief for any loss, as the case may be. A taxpayer who chooses to use the cash method of computing the profit or loss of a farming business may treat the cost of inventory as an expense (up to its fair market value). However, a mandatory inventory adjustment precludes a taxpayer from using inventory purchases to create or increase a farming loss (paragraph 28(1)(c) of the *Income Tax Act*).

[23] Section 29 establishes the tax consequences of the disposition of an animal that forms part of a “basic herd”. This provision was enacted in 1972 [S.C. 1970-71-72, c. 63] as a transition from the pre-1972 tax regime (in which a herd of animals could be treated as a capital asset, the disposition of which would result in tax-free gains), to the current regime in which a

le revenu, les principes dégagés par la jurisprudence et les principes commerciaux reconnus : *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147, au paragraphe 53.

[21] La *Loi de l'impôt sur le revenu* contient plusieurs règles spéciales permettant de calculer le bénéfice ou la perte d'une entreprise agricole. Ces règles se trouvent dans les articles 28 [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 18; 1995, ch. 21, art. 7; 1998, ch. 19, art. 83; 2001, ch. 17, art. 18] à 31.

[22] Conformément à l'article 28, le bénéfice ou la perte d'une entreprise agricole peuvent être déterminés selon une méthode spéciale, celle de la comptabilité de caisse (qui peut aussi servir à calculer le bénéfice ou la perte d'une entreprise de pêche). La plupart des entreprises sont tenues d'utiliser la méthode de la comptabilité d'exercice (c'est-à-dire qu'elles doivent comptabiliser dans leurs revenus toutes les sommes qui sont à recouvrer, et comptabiliser dans leurs dépenses toutes les sommes pour lesquelles une charge a été engagée). On considère en général que la comptabilité d'exercice donne une image plus fidèle du revenu que la comptabilité de caisse, mais, pour les agriculteurs, la méthode officielle de la comptabilité de caisse est plus simple à utiliser que la méthode de la comptabilité d'exercice, et elle offre sans doute une meilleure corrélation de la trésorerie de l'entreprise avec leur situation fiscale, tant pour les pertes que pour les bénéfices. Le contribuable qui choisit de recourir à la comptabilité de caisse pour calculer le bénéfice ou la perte de son entreprise agricole peut traiter le coût de ses stocks comme une dépense (à concurrence de leur juste valeur marchande). Toutefois, un rajustement obligatoire pour stocks empêche le contribuable d'utiliser des acquisitions de stocks pour créer ou augmenter une perte agricole (alinéa 28(1)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*).

[23] L'article 29 précise l'impact fiscal de la disposition d'un animal qui fait partie d'un « troupeau de base ». Cette disposition a été promulguée en 1972 [S.C. 1970-71-72, ch. 63] pour effectuer la transition du régime fiscal antérieur à 1972 (dans lequel un troupeau d'animaux pouvait être considéré comme un bien immobilisé dont la disposition pouvait induire des gains

herd is treated as inventory.

[24] Section 30 permits the cost of clearing land, levelling land or installing a land drainage system to be deducted as a current expense of a farming business. For most other businesses, expenditures on improvements to land would not be deductible, but would be treated as capital expenditures comprising part of the cost of the land.

[25] Section 31 limits the entitlement of certain farmers to claim a deduction for the losses of a farming business. As mentioned above, a taxpayer who incurs a loss from the operation of a business in a year is entitled to deduct that loss from other income of the year. Section 31 provides an exception to this general rule in the case of certain farming losses. If section 31 applies, the maximum deduction is \$8,750 for a loss from a farming business.

[26] I see nothing in the scheme of the *Income Tax Act* relating to the determination and tax treatment of farm profits and losses that sheds light on the meaning of the phrase “chief source of income” in section 31, or the manner in which the combination question should be addressed. I have been able to find no provision of the current *Income Tax Act* that is analogous to the “chief source of income” test or the combination question in section 31.

[27] I turn now to the legislative history to see if it provides any clues. Section 31 has its roots in Canada’s first income tax legislation, *The Income War Tax Act, 1917*, S.C. 1917, c. 28. Section 4 of that statute imposed an income tax on “income”, which was defined in section 3 to include, among other things, the profit of any “profession or calling, or from any trade, manufacture or business”.

[28] A number of paragraphs within section 3 of *The Income War Tax Act, 1917* set out specific rules for the

exonérés d’impôt) au régime actuel, dans lequel un troupeau est considéré comme partie des stocks.

[24] L’article 30 permet de déduire, à titre de dépenses courantes d’une entreprise agricole, le coût du défrichage ou du nivellement de la terre, ou de l’installation d’un système de drainage. Pour la plupart des autres entreprises, les dépenses d’amélioration du sol ne sont pas déductibles, mais sont considérées comme des dépenses en capital comprises dans le coût du bien-fonds.

[25] L’article 31 limite le droit de certains agriculteurs de déduire les pertes de l’entreprise agricole. Comme nous l’avons vu plus haut, le contribuable qui subit une perte au titre de l’exploitation d’une entreprise au cours d’une année a le droit de déduire cette perte de ses autres revenus de l’année. L’article 31 prévoit une exception à cette règle générale pour certaines pertes agricoles. Si l’article 31 s’applique, la déduction maximale est de 8 750 \$ pour la perte résultant d’une entreprise agricole.

[26] Je ne vois, dans le régime de la *Loi de l’impôt sur le revenu* se rapportant au calcul et au traitement fiscal des bénéfices et pertes agricoles, aucune disposition qui éclaire le sens de l’expression « principale source de revenu », dans l’article 31, ou qui éclaire la manière dont il convient de répondre à la question de la combinaison. Je n’ai pu trouver dans l’actuelle *Loi de l’impôt sur le revenu* aucune disposition qui soit analogue au critère de la « principale source de revenu » ou à la question de la combinaison dont parle l’article 31.

[27] Je passe maintenant à l’historique de la loi pour voir s’il peut nous éclairer. L’article 31 a pour origine la première loi canadienne en matière d’impôt sur le revenu, à savoir la *Loi de l’Impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*, S.C. 1917, ch. 28. Selon l’article 4 de cette Loi, était imposé le « revenu », un terme qui, selon l’article 3, comprenait, entre autres, le bénéfice tiré d’une « profession ou vocation, ou de tout commerce, industrie ou affaire ».

[28] Plusieurs alinéas de l’article 3 de la *Loi de l’Impôt de Guerre sur le Revenu, 1917* prévoyaient des

computation of profit. In 1919, paragraph 3(f) was added by S.C. 1919, c. 55, s. 2, to prevent the income from a taxpayer's chief source of income from being reduced by a loss transaction that was not connected with the taxpayer's chief source of income.

[29] In 1920 [S.C. 1920, c. 49, s. 2], a further amendment was made to empower the Minister to determine whether a transaction resulting in a loss was connected with a taxpayer's chief source of income. The Minister's determination was stated to be "final and conclusive". That was one of a number of provisions in *The Income War Tax Act, 1917* that gave the Minister very wide discretionary powers with respect to the determination of profits and losses for income tax purposes.

[30] By S.C. 1923, c. 52, s. 1, paragraph 3(f) was replaced with a rule that deemed the income of a taxpayer to be not less than the income derived from the taxpayer's chief source of income. The Minister was given the discretion to determine, finally and conclusively, which one or more sources of income, or which combination of sources, constituted a taxpayer's chief source of income. It is worth noting that after the 1923 amendment, the word "connected" no longer appears in paragraph 4(f), suggesting that a combination of sources of income could include unrelated sources.

[31] In the 1927 consolidation of federal statutes, the *Income War Tax Act* was amended in a number of minor respects (R.S.C. 1927, c. 97). Paragraph 3(f) became section 10. The two provisions are substantially the same.

[32] There is no jurisprudence on section 10 of the *Income War Tax Act*, perhaps because of the provision that the Minister's determination would be final and conclusive. Generally, the courts respected the finality of a ministerial determination unless it could be shown that the Minister failed to exercise his discretion in good faith or to act upon proper principles (*Pioneer Laundry*

règles précises pour le calcul du bénéficiaire. En 1919, l'alinéa 3f) fut ajouté par S.C. 1919, ch. 55, art. 2, pour faire en sorte que le revenu tiré de la principale source de revenu d'un contribuable ne puisse pas être réduit par l'effet d'une perte non rattachée à la principale source de revenu du contribuable.

[29] En 1920 [S.C. 1920, ch. 49, art. 2], une autre modification fut apportée à la loi; elle habilitait le ministre à dire si une opération entraînant une perte était ou non rattachée à la principale source de revenu d'un contribuable. La disposition modificatrice prévoyait que la décision du ministre était « finale et péremptoire ». C'était là l'une de plusieurs dispositions de la *Loi de l'Impôt de Guerre sur le Revenu, 1917* qui conféraient au ministre de très larges pouvoirs discrétionnaires quant au calcul des bénéfices et des pertes aux fins de l'impôt sur le revenu.

[30] Dans une modification apportée par S.C. 1923, ch. 52, art. 1, l'alinéa 3f) fut remplacé par la règle selon laquelle le revenu d'un contribuable était réputé ne pas être inférieur au revenu tiré de la principale source de revenu du contribuable. Le ministre avait le pouvoir de dire, à titre définitif et péremptoire, quelle(s) source(s) de revenu, ou quelle combinaison de sources, constituai(en)t la principale source de revenu d'un contribuable. Il convient de noter que, après la modification de 1923, le mot « rattaché » (*connected*) n'apparaît plus dans l'alinéa 4f), ce qui donne à penser qu'une combinaison de sources de revenus pouvait englober des sources non apparentées.

[31] Dans la codification de 1927 des lois fédérales, la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* a connu un certain nombre de modifications mineures (S.R.C. 1927, ch. 97). L'alinéa 3f) devenait l'article 10. Les deux dispositions sont essentiellement les mêmes.

[32] Il n'existe aucune jurisprudence relative à l'article 10 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, sans doute en raison de la disposition selon laquelle la décision du ministre était finale et péremptoire. En général, les tribunaux s'inclinaient devant le caractère définitif d'une décision ministérielle à moins que l'on pût prouver que le ministre n'avait pas exercé son

and *Dry Cleaners Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1940] A.C. 127 (P.C.); *D.R. Fraser and Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1949] A.C. 24 (P.C.)). There are no cases relating to the proper principles for the exercise of the Minister's discretion under section 10 of the *Income War Tax Act*.

[33] In 1948, a new Income Tax Act ([*The Income Tax Act*] S.C. 1948, c. 52) was enacted to replace the *Income War Tax Act*. The 1948 Income Tax Act was similar in structure to the current *Income Tax Act*. Many of the provisions that gave the Minister discretionary authority in the matter of the determination of income and losses were omitted or were amended so that a ministerial determination would not be final and conclusive. Section 10 of the *Income War Tax Act* survived as subsections 13(1) and (2) of the 1948 Income Tax Act. Subsection 13(1) deemed the income of a person for a year to be "not less than his income for the year from his chief source of income." Subsection 13(2) gave the Minister the discretion to determine "which source of income or sources of income combined is a taxpayer's chief source of income". As there was no provision making that determination final and conclusive, the determination of "chief source of income" became subject to appeal (*Minister of National Revenue v. Barbara A. Robertson*, [1954] Ex. C.R. 321, at page 331). However, it remained the case that no statutory guidelines were provided for the application of section 13.

[34] By S.C. 1950-51, c. 51, section 4, the first statutory predecessor to the current section 31 was enacted as subsections 13(3) and (4) of the 1948 *Income Tax Act*, effective for the 1949 taxation year. Those provisions are substantially the same as the current section 31, except that the maximum amount of the restriction was \$5,000.

pouvoir discrétionnaire de bonne foi ou n'avait pas agi dans le respect des principes applicables (*Pioneer Laundry and Dry Cleaners Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1940] A.C. 127 (P.C.); *D.R. Fraser and Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1949] A.C. 24 (P.C.)). Il n'y a pas de jurisprudence se rapportant aux principes applicables en ce qui a trait à l'exercice du pouvoir discrétionnaire du ministre selon l'article 10 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*.

[33] En 1948, une nouvelle Loi de l'impôt sur le revenu ([*Loi de l'impôt sur le revenu*] S.C. 1948, ch. 52) fut promulguée en remplacement de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. La *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948 était semblable, dans sa structure, à l'actuelle *Loi de l'impôt sur le revenu*. Nombre des dispositions qui conféraient au ministre un pouvoir discrétionnaire pour le calcul des revenus et des pertes en étaient absentes, ou étaient remaniées, de telle sorte que la décision ministérielle n'était plus finale et péremptoire. L'article 10 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* subsistait, constituant désormais les paragraphes 13(1) et (2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948. Selon le paragraphe 13(1), le revenu d'une personne pour une année était réputé ne pas être « inférieur à son revenu pour l'année provenant de sa source principale de revenu ». Le paragraphe 13(2) conférait au ministre le pouvoir de dire « quelle source de revenu ou quelles sources de revenus réunies constituent la principale source de revenu d'un contribuable ». Comme aucune disposition ne prévoyait que la décision du ministre était finale et péremptoire, la décision relative à la « principale source de revenu » pouvait faire l'objet d'un appel (*Minister of National Revenue v. Barbara A. Robertson*, [1954] R.C.É. 321, à la page 331). Il n'en demeurerait pas moins que la loi ne comportait aucune directive quant à l'application de l'article 13.

[34] Dans la modification apportée par S.C. 1950-51, ch. 51, article 4, la première disposition légale qui devait aboutir à l'actuel article 31 était constituée par les paragraphes 13(3) et (4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948, applicables à compter de l'année d'imposition 1949. Ces dispositions sont pour l'essentiel identiques à l'actuel article 31, si ce n'est que le montant maximal de la restriction était de 5 000 \$.

[35] Read in the context of the 1948 *Income Tax Act*, the original version of the farm loss restriction was a relieving provision. Before the enactment of the original version of the farm loss restriction, a taxpayer who suffered a farming loss but whose chief source of income was not farming (or a combination of farming and something else) would be entitled to no tax relief for the farm losses because of the general loss restriction in subsections 13(1) and (2). However, once subsections 13(3) and (4) were enacted, that same taxpayer would be entitled to claim farming losses to a maximum of \$5,000.

[36] The relieving nature of the original farm loss restriction was explained in a speech made in Parliament by the then Minister of Finance, The Honourable Douglas Abbott (*House of Commons Debates*, 4th Session, 21st Parliament, Volume V, June 13, 1951, at page 4054; quoted in *Morrissey v. Canada*, [1989] 2 F.C. 418 (C.A.), at page 423):

[T]his section is intended to give some measure of relief to those who may be colloquially known as gentlemen farmers, whose principal occupation is not farming. Again this confirms what was a practice over a great many years, during which the income tax branch allowed 50 per cent of the cash losses incurred in this type of farming; secondary income; and by cash losses it meant without charging depreciation. It was a rule which as it developed, probably was not strictly justified under the act. We had a great many representations that the practice which had existed for many years, I believe going back to the early twenties, should be maintained. It was felt that it would not be appropriate to do so without any limit, because some might run very elaborate farms with very large losses in fancy horses and that sort of thing. Probably it would not be fair to allow such losses without limit, so the present section was inserted fixing a limit of \$5,000.

[37] The general loss restriction in subsections 13(1) and (2) was repealed by S.C. 1952, c. 29, section 4,

[35] Lue dans le contexte de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1948, dans sa version originale, la restriction applicable aux pertes agricoles était une disposition d'allègement fiscal. Avant l'adoption, dans sa version originale, de la restriction applicable aux pertes agricoles, le contribuable qui subissait une perte agricole, mais dont la principale source de revenu n'était pas l'agriculture (ni une combinaison de l'agriculture et de quelque chose d'autre), n'avait droit à aucun allègement fiscal pour la perte agricole, en raison de la restriction applicable aux pertes générales prévue dans les paragraphes 13(1) et (2). Cependant, une fois promulgués les paragraphes 13(3) et (4), le même contribuable avait le droit de déduire sa perte agricole jusqu'à concurrence de 5 000 \$.

[36] L'allègement apporté par la restriction initiale applicable aux pertes agricoles fut expliqué dans un discours prononcé au Parlement par le ministre des Finances de l'époque, l'honorable Douglas Abbott (*Débats de la Chambre des communes*, 4^e session, 21^e législature, volume V, 13 juin 1951, à la page 4161; cité dans l'arrêt *Morrissey c. Canada*, [1989] 2 C.F. 418 (C.A.), à la page 423) :

[C]et article est destiné à soulager, dans une certaine mesure, ceux qu'on appelle familièrement les « gentlemen farmers », dont la profession principale n'est pas l'agriculture. On confirme par là une habitude vieille déjà de plusieurs années, au cours desquelles la division de l'impôt sur le revenu autorisait la déduction de la moitié des pertes en espèces subies du fait de ce genre d'exploitation agricole. Comme il s'agissait là d'un revenu supplémentaire, seules étaient déductibles les pertes en espèces; la dépréciation ne l'était pas. On avait ainsi pris une habitude qui n'était peut-être pas tout à fait conforme à la loi. De toutes parts on nous a fait observer qu'il y aurait lieu de maintenir la pratique en vigueur depuis des années, et qui remonte, je crois, au début des années 20. On a jugé qu'il ne conviendrait pas d'autoriser ces déductions sans établir de limite, parce qu'on pourrait exploiter des fermes de grande classe et subir des pertes considérables du fait de l'élevage de chevaux de race et autres choses semblables. Il ne serait probablement pas juste d'autoriser la déduction illimitée de ces pertes et c'est pour cette raison qu'on a inséré la présente disposition qui fixe la limite à \$5,000.

[37] La restriction applicable aux pertes générales prévue aux paragraphes 13(1) et (2), fut abrogée par

effective for the 1952 taxation year. However, the farm loss restriction remained, and it remains still (except for the occasional change in the formula by which the amount of the restriction is determined).

[38] The only explanation I can find for the 1952 amendment is in an exchange in Parliament (*House of Commons Debates*, 6th Session, 21st Parliament, Volume III, May 27, 1952, at page 2626 ff; quoted in *Morrissey*, cited above, at pages 424-425)). Mr. Abbott, the then Minister of Finance, said that the general loss restriction was no longer needed, but the more specific farm loss restriction was needed to deal with the problem of “gentlemen farmers” who never make money from their farms, but claim their losses for tax purposes. The meaning of the term “gentlemen farmers” is not clear, but one Member of Parliament referred to them as people who “make their money in the city and lose it in the country.” In my view, it remains unclear why the farmers who had been singled out for special relief in 1949 were subjected, in 1952, to a more onerous tax burden than the operators of other kinds of businesses.

[39] In 1966, The Royal Commission on Taxation, known as the Carter Commission, published an extensive and detailed report on income and sales tax reform [*Report of the Royal Commission on Taxation*]. The question of farm losses was a minor aspect of the report (three pages out of a seven-volume report). The Carter Commission accepted that in principle, the deduction of a farm loss should not be permitted in the case of a farm maintained primarily as a hobby or for personal rather than business purposes, but the Commission recommended that the vague test in section 13 be replaced with a bright-line test, such as a maximum lifetime limit on farm losses, or the disallowance of all losses from a farm that showed a loss in three years out of five. Those recommendations were not accepted.

S.C. 1952, ch. 29, article 4, en vigueur pour l’année d’imposition 1952. Cependant, la restriction applicable aux pertes agricoles demeurait, et elle est toujours en vigueur (sauf qu’est modifiée parfois la formule d’après laquelle est établi le montant de la restriction).

[38] La seule explication que je puisse trouver de la modification de 1952 apparaît dans des propos échangés au Parlement (*Débats de la Chambre des communes*, 6^e session, 21^e législature, volume III, 27 mai 1952, à la page 2626 et suivantes; cité dans l’arrêt *Morrissey*, précité, aux pages 424 et 425). M. Abbott, alors ministre des Finances, disait que la restriction applicable aux pertes générales n’était plus nécessaire, mais que la restriction applicable aux pertes agricoles, une restriction plus spécifique, était nécessaire pour régler la question des « *gentlemen farmers* » qui ne font jamais de profits grâce à leurs exploitations, mais déduisent leurs pertes à des fins fiscales. Le sens du terme « *gentlemen farmers* » n’est pas clair, mais, selon un député fédéral, il s’agissait des gens qui [TRADUCTION] « gagnent leur argent à la ville et le perdent à la campagne ». À mon avis, il est encore difficile de dire pourquoi les agriculteurs à qui l’on avait conféré en 1949 un allègement spécial furent assujettis en 1952 à un fardeau fiscal plus onéreux que les exploitants d’autres types d’entreprises.

[39] En 1966, la Commission royale sur la fiscalité, appelée Commission Carter, a publié un rapport approfondi et fouillé sur la réforme de l’impôt sur le revenu et de la taxe de vente [*Rapport de la Commission royale d’enquête sur la fiscalité*]. La question des pertes agricoles constituait un aspect mineur du rapport (trois pages d’un rapport en sept volumes). La Commission Carter admettait que, par principe, la déduction d’une perte agricole ne devait pas être autorisée dans le cas d’une exploitation gérée surtout comme passe-temps ou à des fins personnelles plutôt que professionnelles, mais la Commission recommandait que le critère flou de l’article 13 soit remplacé par un critère précis, par exemple une limite maximale cumulative quant aux pertes agricoles, ou la non-déductibilité de toutes les pertes d’une entreprise agricole qui affichait une perte pour trois années sur cinq. Ces recommandations n’ont pas été retenues.

[40] The federal government's response to the Carter Commission Report was a White Paper entitled *Proposal for Tax Reform*, published in 1969 by then Minister of Finance E. J. Benson. The 1969 White Paper had little to say about section 13. The following appears at page 69 of the 1969 White Paper:

5.52. Section 13 of the Income Tax Act limits the deductibility for tax purposes of losses suffered on the operation of what are commonly referred to as "hobby farms". A taxpayer who is not primarily a farmer can deduct only \$5,000 of farming losses annually from his other income—all of the first \$2,500 and half of the next \$5,000.

5.53. Because this provision is intended to prohibit the deduction of personal expenses from taxable income, it would remain in the Act under the new system. A taxpayer would, however, be allowed to reduce these non-deductible losses by capitalizing property taxes on the farm and interest paid on loans related to the purchase of the farm. By "capitalizing" we mean adding the amount involved to the cost to the taxpayer of the farm. This procedure would reduce the capital gain taxed on the sale of the farm, but it would not be allowed to increase the capital loss that may be deducted.

[41] Item 5.53 of the 1969 White Paper suggests that the purpose of the restriction on farm losses in section 13 was to prohibit the deduction of hobby farm losses, which is equated to the notion of the prohibition on the deduction of personal expenses. That suggests to me that the term "hobby farm" was used to denote a farming operation carried on for personal or social purposes, rather than as a business. In my view, this reflects a misapprehension of the purpose of section 13; that misapprehension was corrected by Justice Dickson in *Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480 (this is discussed in more detail below).

[42] In 1972, a new income tax law was enacted as the result of the 1969 White Paper: *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63. That statute enacted major tax reforms including the introduction of the capital gains tax. What had been section 13 of the 1948 Income Tax Act became section 31 of the 1972 *Income Tax Act*, with

[40] La réponse du gouvernement fédéral au rapport de la Commission Carter fut le Livre blanc intitulé *Propositions de réforme fiscale*, publié en 1969 par le ministre des Finances de l'époque, E. J. Benson. Le Livre blanc de 1969 avait peu de choses à dire sur l'article 13. On peut lire ce qui suit, à la page 76 du Livre blanc de 1969 :

5.52. L'article 13 de la Loi de l'impôt sur le revenu limite la faculté de déduire à des fins fiscales les pertes subies dans l'exploitation de ce qu'on nomme communément les fermes d'agrément. Un contribuable qui n'est pas essentiellement cultivateur peut déduire seulement \$5,000 de pertes annuelles d'exploitation de ses autres revenus—la totalité des premiers \$2,500 de pertes et la moitié de la tranche suivante de \$5,000.

5.53. Comme cette disposition vise à empêcher la déduction de dépenses personnelles du revenu imposable, le nouveau régime prévoit que la Loi la conservera. Toutefois, un contribuable pourra réduire ces pertes non déductibles en capitalisant les impôts fonciers sur la ferme et les intérêts des emprunts effectués pour l'acquisition de la ferme. Par « capitaliser » nous entendons l'adjonction de la somme en cause au prix d'achat de la ferme. Cette façon d'agir réduirait le gain de capital qui serait imposé lors de la vente de la ferme, mais il ne serait pas permis d'augmenter le montant de la perte de capital pouvant être déduite.

[41] Le paragraphe 5.53 du Livre blanc de 1969 laissait entendre que l'objet de la restriction applicable aux pertes agricoles, de l'article 13, était d'interdire la déduction des pertes d'une ferme d'agrément, ce qui correspond à l'idée d'interdire la déduction de dépenses personnelles. Il me vient à l'esprit que l'expression « ferme d'agrément » était employée pour désigner une exploitation agricole gérée à des fins personnelles ou sociales, plutôt que comme entreprise. À mon avis, cette manière de voir traduit une incompréhension de l'objet de l'article 13; cette incompréhension a été rectifiée par le juge Dickson dans l'arrêt *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480 (ce point est examiné plus en détail ci-après).

[42] En 1972, une nouvelle loi de l'impôt sur le revenu fut promulguée dans le sillage du Livre blanc de 1969 : *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63. Ce texte consacrait d'importantes réformes fiscales, notamment l'adoption de l'impôt sur les gains en capital. L'article 13 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

no changes. The suggestion in item 5.53 of the 1969 White Paper for a capital gain adjustment for property taxes and interest incurred to acquire farm land was accepted, and it remains part of the current *Income Tax Act*. Since 1972, there have been no substantial changes to the statutory tests for the application of section 31.

[43] The legislative history outlined above demonstrates little more than this: originally, the determination of whether a farmer was subject to a loss limitation was a matter of unfettered ministerial discretion, but it is now a statutory test with no explicit statutory guidelines.

[44] Nothing in the legislative history helps to explain the meaning of the phrase “chief source of income”, or the manner in which the combination question should be addressed. References in the parliamentary debates to “gentlemen farmers”, or to those who “make their money in the city and lose it in the country”, are not helpful in elucidating the statutory test. Neither is the reference to “hobby farmers” in the 1969 White Paper.

(c) Purpose of section 31

[45] To the extent that the purpose of a tax provision is determined by its effect, it could be said that the purpose of section 31 is to preclude certain farmers from claiming tax relief for farming losses in excess of a statutory threshold (currently \$8,750). But why are some farmers chosen for this particular tax burden and not others?

[46] In 1944, Heward Stikeman, then the Assistant Deputy Minister of the Department of National Revenue, made some comments on the general loss restriction in section 10 of the *Income War Tax Act* (*Special Lectures of the Law Society of Upper Canada on Taxation*, published by Richard De Boo Limited, 1944, at pages 121-124). The title of his lecture was “Transactions to Avoid or Minimize Tax”. Mr.

de 1948 devenait l'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de 1972; le texte était identique. La proposition faite au paragraphe 5.53 du Livre blanc de 1969 en faveur d'un rajustement des gains en capital au titre des impôts fonciers et des intérêts payés pour l'acquisition d'une terre agricole fut acceptée, et elle constitue une partie intégrante de l'actuelle *Loi de l'impôt sur le revenu*. Depuis 1972, aucun changement majeur n'a été apporté aux critères légaux encadrant l'application de l'article 31.

[43] L'historique de la loi évoqué plus haut ne nous enseigne qu'une chose : à l'origine, la question de savoir si un agriculteur était soumis à une limite quant à ses pertes relevait du pouvoir entièrement discrétionnaire du ministre, mais aujourd'hui s'applique un critère légal, dépourvu de lignes directrices explicites.

[44] L'historique de la loi ne permet pas d'expliquer le sens de l'expression « principale source de revenu », ni la manière de répondre à la question de la combinaison. Les débats parlementaires font référence aux « *gentlemen farmers* » ou à ceux qui « gagnent leur argent à la ville et le perdent à la campagne », mais ces expressions ne permettent pas d'éclaircir le critère prévu par la loi. La référence aux « fermes d'agrément », dans le Livre blanc de 1969, ne le permet pas non plus.

c) Objet de l'article 31

[45] Dans la mesure où l'objet d'une disposition fiscale est déterminé par son effet, on pourrait dire que l'objet de l'article 31 est d'empêcher certains agriculteurs de bénéficier d'un allègement fiscal pour des pertes agricoles dépassant un seuil prévu par la loi (actuellement 8 750 \$). Mais pourquoi certains agriculteurs, et pas d'autres, doivent-ils subir ce fardeau fiscal particulier?

[46] En 1944, Heward Stikeman, alors sous-ministre adjoint au ministère du Revenu national, fit certaines observations sur la restriction applicable aux pertes générales, restriction énoncée dans l'article 10 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* (*Special Lectures of the Law Society of Upper Canada on Taxation*, publiées par Richard De Boo Limited, 1944, aux pages 121-124). Le titre de sa conférence était [TRADUCTION]

Stikeman offered the following explanation for the existence of section 10:

An example of this would be the case of an individual who maintained an active manufacturing business and at the same time operated a dairy farm. It might be that both activities were carried on equally for profit, yet the one can clearly be said to be the principal occupation and the other a secondary occupation. In such a case the taxpayer could not be permitted to charge his farm losses against the profits from his manufacturing business since they did not bear any direct relationship to the latter, nor were they properly incurred to earn them.

[47] This explanation suggests that, for the purposes of section 10 of the *Income War Tax Act*, two activities would not be “combined” to comprise a taxpayer’s “chief position, occupation, trade, business or calling” unless they were directly related, or the expenses of one were incurred to earn the income of the other. That explanation is not particularly satisfactory. First, if either of those conditions were met, it is arguable that there would be one enterprise, not two. Second, this explanation ignores the 1923 amendment to the statutory predecessor to section 10, which removed the test of “connectedness” in the determination of a whether a taxpayer’s chief source of income was a “combination” of two or more sources.

[48] Mr. Stikeman goes on to suggest that section 10 could also apply to solve the problem of “gentlemen farmers.” On that point, he says:

In the United States, somewhat the same problems arise in connection with gentleman farmers. It should be noted, however, that there is no provision similar to section 10 in the United States Tax Laws. There the decided cases indicated that the *bona fide* intention to run a farm at a profit cannot be denied by the fact that the farm is actually run at a loss. This of course presupposes sufficient surrounding facts and circumstances to establish the *bona fides* of the intention.

« Opérations destinées à éviter ou à minimiser l’impôt ». M. Stikeman a expliqué de la manière suivante l’existence de l’article 10 :

[TRADUCTION] À titre d’exemple, citons le cas de la personne qui exploite activement une entreprise manufacturière et simultanément exploite une ferme laitière. Il se pourrait que les deux activités soient toutes deux exercées à des fins lucratives, mais l’on peut clairement affirmer que l’une est l’occupation principale et l’autre une occupation secondaire. Dans un tel cas, le contribuable ne pourrait pas être autorisé à déduire ses pertes agricoles des bénéfices de son entreprise manufacturière puisque lesdites pertes n’ont aucun lien direct avec les bénéfices et qu’elles n’ont pas été véritablement encourues pour réaliser lesdits bénéfices.

[47] Cette explication donne à penser que, aux fins de l’article 10 de la *Loi de l’impôt de guerre sur le revenu*, deux activités ne pouvaient pas être « combinées » de manière à constituer « son principal emploi, métier ou commerce, ou de sa principale occupation ou profession » d’un contribuable à moins qu’elles ne fussent directement apparentées ou à moins que les dépenses de l’une ne fussent engagées pour gagner les revenus de l’autre. Cette explication n’est pas vraiment satisfaisante. D’abord, si l’une ou l’autre de ces conditions est remplie, on pourrait soutenir qu’il n’y a qu’une seule entreprise et non deux. Deuxièmement, cette explication ne tient pas compte de la modification apportée en 1923 à la disposition qui allait devenir l’article 10, modification qui supprimait le critère du « rattachement » pour la question de savoir si la principale source de revenu d’un contribuable était une « combinaison » de deux ou plusieurs sources.

[48] M. Stikeman expliqua ensuite que l’article 10 pouvait aussi s’appliquer à la solution du problème des « *gentlemen farmers* ». Sur cet aspect, il s’exprime ainsi :

[TRADUCTION] Aux États-Unis, des problèmes plus ou moins semblables se posent en ce qui concerne les *gentlemen farmers*. Il convient de noter cependant qu’il n’y a, dans les lois fiscales des États-Unis, aucune disposition semblable à l’article 10. Selon la jurisprudence américaine, l’intention véritable d’exploiter une ferme à des fins lucratives ne peut être démentie par le fait que la ferme est en réalité exploitée à perte. Cela présuppose évidemment que les faits et circonstances entourant l’exploitation de la ferme suffisent à établir la réalité de l’intention.

...

[...]

Finally, the American jurisprudence is effectively summed up by Smith, J., in the case of *Marshall Field v. Commissioner of Internal Revenue*, 26 U.S.B.T.A. at page 123.

“From a consideration of all of them (the cases) we reached the conclusion that the intention of the taxpayer with respect to the operation of the farm is material. . . . If the taxpayer operates a farm with the intention of making a profit and not merely as a place of pleasure, exhibition and social diversion, the fact that losses may be sustained from the operation of the farm does not change the character of the enterprise from one operated for profit to one not operated for profit.”

[49] It is not clear what Mr. Stikeman meant by the phrase “gentlemen farmers.” It would appear that when Mr. Stikeman made these remarks in 1944, there was some concern that, but for section 10 of the *Income War Tax Act* or an equivalent provision, the expenses incurred in pursuing a hobby or other activity undertaken for “pleasure, exhibition and social diversion” might be deductible for income tax purposes, despite the lack of profit motive from such an activity. The same concern underlies the comments in the 1969 White Paper, quoted above.

[50] In 1977, that concern was found to have no foundation. In that year, it was established by *Moldowan* (cited above), that even without a provision like section 10 of the *Income War Tax Act* (or section 31 of the current *Income Tax Act*), a farm loss is not deductible unless the farming activity constitutes a business. The following appears in the judgment of Justice Dickson [as he then was], writing for the Supreme Court of Canada in *Moldowan*, at page 485 (emphasis added):

Although originally disputed, it is now accepted that in order to have a “source of income” the taxpayer must have a profit or a reasonable expectation of profit. Source of income, thus, is an equivalent term to business: *Dorfman v. M.N.R.* ([1972] C.T.C. 151.) See also s. 139(1)(ae) of the *Income Tax Act* which includes as “personal and living expenses” and therefore not deductible for tax purposes, the expenses of properties maintained by the taxpayer for his own use and

Enfin, la jurisprudence américaine est bien résumée par le juge Smith dans la décision *Marshall Field v. Commissioner of Internal Revenue*, 26 U.S.B.T.A., à la page 123 :

« Si l’on considère l’ensemble de la jurisprudence, nous arrivons à la conclusion que l’intention du contribuable en ce qui a trait à l’exploitation de la ferme a son importance [...] Si le contribuable exploite une ferme dans l’intention de réaliser un bénéfice et pas simplement comme lieu d’agrément, d’exposition ou de socialisation, alors le fait que l’exploitation de la ferme soit déficitaire ne change pas le caractère de l’entreprise, c’est-à-dire ne fait pas d’une activité à but lucratif une activité à but non lucratif. »

[49] On ne sait pas exactement ce que M. Stikeman entendait par « *gentlemen farmers* ». Il semblerait que, à l’époque où M. Stikeman faisait ces observations en 1944, on craignait que, n’eût été l’article 10 de la *Loi de l’impôt de guerre sur le revenu* ou une disposition équivalente, les dépenses engagées dans la poursuite d’un passe-temps ou autre activité exercée pour « l’agrément, l’exposition ou la socialisation » fussent déductibles aux fins de l’impôt sur le revenu, malgré l’absence d’intention de tirer un bénéfice d’une telle activité. La même crainte constitue le fondement des commentaires, cités plus haut, du Livre blanc de 1969.

[50] En 1977, on a conclu que cette crainte était injustifiée. Cette année-là, il fut reconnu par l’arrêt *Moldowan* (susmentionné) que, même sans une disposition comme l’article 10 de la *Loi de l’impôt de guerre sur le revenu* (ou l’article 31 de l’actuelle *Loi de l’impôt sur le revenu*), la perte agricole n’est pas déductible si l’activité agricole n’est pas une entreprise. Le juge Dickson [tel était alors son titre], qui s’exprimait pour la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Moldowan*, à la page 485 (non souligné dans l’original) notamment fait les observations suivantes :

Il y a d’abord eu controverse, mais il est maintenant admis que pour avoir une « source » de revenu, le contribuable doit avoir en vue un profit ou une expectative raisonnable de profit. L’expression source de revenu équivaut donc au terme entreprise : *Dorfman c. M.N.R.*, ([1972] C.T.C. 151). Voir également l’al. 139(1)(ae) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* qui inclut à titre de « frais personnels ou frais de subsistance », donc non déductibles aux fins de l’impôt, les dépenses

benefit, and not maintained in connection with a business carried on for profit or with a reasonable expectation of profit. If the taxpayer in operating his farm is merely indulging in a hobby, with no reasonable expectation of profit, he is disentitled to claim any deduction at all in respect of expenses incurred.

[51] If *Moldowan* established in 1977 that section 31 was not needed to stop non-commercial farmers from claiming farm losses, why has section 31 remained in effect? Parliament apparently believes that section 31 serves some purpose. However, it seems to me that the intended target of section 31 was unclear in 1977 when *Moldowan* was decided, and it remains unclear.

[52] Generally, when a provision of the *Income Tax Act* imposes a tax disadvantage on one group of taxpayers and not others, the tax policy underlying the provision may be inferred from the statutory conditions for its application. The distinction between farmers who are burdened by section 31, and those who are not, is based on a comparison between the economic characteristics of the farming business and the farmer's other taxable activities. What that may disclose about the tax policy underlying section 31, the meaning of the phrase "chief source of income", or the problem of how to answer the combination question, however, remains obscure.

[53] There has been considerable judicial criticism of section 31, beginning with Justice Dickson in *Moldowan* (cited above), who referred to it as [at page 482] "an awkwardly worded and intractable section and the source of much debate". See also the comments of Justice Marceau in his dissenting reasons in *R. v. Graham*, [1985] 2 F.C. 107 (C.A.) (at page 113 and following), as well as the comments of Justice Mahoney in *Morrissey*, cited above, at page 430, and Associate Chief Justice Jerome in *Poirier (Trustee of) v. M.N.R.* [1986] 1 C.T.C. 308 (F.C.T.D.). Most recently Justice Sexton, speaking for this Court in an oral judgment in *Watt v. Canada*, [2001] 2 C.T.C. 228 (F.C.A.), said this, at paragraph 15:

inhérentes aux propriétés entretenues par le contribuable pour son propre usage et avantage, et non entretenues relativement à une entreprise exploitée en vue d'un profit ou dans une expectative raisonnable de profit. Si le contribuable, en exploitant sa ferme, se livre simplement à un passe-temps, sans expectative raisonnable de profit, il ne peut réclamer aucune déduction pour les dépenses engagées.

[51] Si, selon la jurisprudence *Moldowan* de 1977, l'article 31 n'était pas nécessaire pour empêcher les agriculteurs non professionnels de déduire leurs pertes agricoles, pourquoi l'article 31 est-il resté en vigueur? Le législateur semble croire que l'article 31 a son utilité. Cependant, il m'apparaît que l'objectif du législateur dans l'article 31 était flou en 1977 lorsque fut rendu l'arrêt *Moldowan*, et qu'il le reste.

[52] En général, lorsqu'une disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* fait subir un désavantage fiscal à un groupe de contribuables et non sur les autres, la politique fiscale sous-jacente à la disposition peut se déduire des conditions légales de son application. La distinction entre les agriculteurs qui sont soumis à l'article 31 et ceux qui ne le sont pas se fonde sur une comparaison entre les caractéristiques économiques de l'entreprise agricole et celles des autres activités imposables de l'agriculteur. Ce que cela peut révéler sur la politique fiscale sous-jacente à l'article 31, sur le sens de l'expression « principale source de revenu » ou sur la question de savoir comment résoudre la question de la combinaison, reste toutefois obscur.

[53] Les tribunaux se sont montrés très critiques à l'endroit de l'article 31, à commencer par le juge Dickson dans l'arrêt *Moldowan* (susmentionné), qui l'a qualifié de [à la page 482] « paragraphe difficile, mal formulé et très controversé ». Voir aussi les motifs du juge Marceau dans sa dissidence dans l'arrêt *R. c. Graham*, [1985] 2 C.F. 107 (à la page 113 et suivantes), ainsi que les observations du juge Mahoney dans l'arrêt *Morrissey* (susmentionné), à la page 430, et celles du juge en chef adjoint Jerome dans l'arrêt *Poirier (Syndic de) c. M.R.N.*, [1986] 1 C.T.C. 308 (C.F. 1^{re} inst.). Plus récemment, le juge Sexton, s'exprimant pour la Cour dans un arrêt rendu oralement, *Watt c. Canada*, 2001 CAF 72, fit les observations suivantes, au paragraphe 15 :

While we feel bound by the authorities in this Court to dismiss this appeal, we cannot help but note the many section 31 cases being brought before the Tax Court and this Court producing sometimes conflicting results. Despite the appearance of unfairness in some of those cases, where a taxpayer with a well-paying job is also seriously involved in unprofitable farming but not a “hobby farm”, parliament has not re-examined this provision which Justice Dickson in 1977 described as an “awkwardly worded and intractable section”. Nor has the Supreme Court of Canada revisited this problem since 1977. Perhaps it is time to amend or at least clarify this provision to make it more suited to our time.

[54] After reviewing the authorities available to me, I have been able to find nothing that provides a satisfactory explanation for the existence of section 31 of the *Income Tax Act*. It would appear that in the past, some tax policy makers and tax policy advisers believed, incorrectly, that the statutory predecessors to section 31 were needed to control a particular form of tax abuse—treating the cost of a hobby farm (that is, a non-commercial farming activity undertaken solely for personal or social purposes) as a business loss. If the same flawed justification for section 31 survives to this day, there would be a cogent argument for a parliamentary review of section 31. However, that is not an issue that can be resolved in this case or by this Court.

(d) Jurisprudence

[55] Section 31 is one of the most litigated provisions in the *Income Tax Act*, but there are only a handful of cases that may be described as jurisprudential, as opposed to factual. The leading case on section 31 is *Moldowan*, cited above. Mr. Moldowan was appealing his income tax assessments for 1968 and 1969 on the basis that section 13 of the *Income Tax Act* (the statutory predecessor to section 31) did not apply to him. During the years 1960 to 1972, Mr. Moldowan had the following income and losses:

Bien que nous nous sentions obligés aux termes de la jurisprudence de notre Cour de rejeter le présent appel, nous ne pouvons pas nous empêcher de remarquer les nombreuses causes ayant trait à l'article 31 portées devant la Cour de l'impôt et la Cour qui donnent parfois lieu à des résultats contradictoires. En dépit de l'apparence d'injustice dans certaines de ces causes, lorsqu'un contribuable qui occupe un emploi bien rémunéré est également impliqué de façon importante dans une entreprise agricole déficitaire qui n'est pas une « ferme d'agrément », le législateur n'a pas réexaminé cette disposition que le juge Dickson a décrit en 1977 comme étant un « paragraphe difficile, mal formulé ». La Cour suprême du Canada ne s'est pas non plus penchée de nouveau sur cette question depuis 1977. Peut-être est-il temps de modifier ou du moins de clarifier cette disposition pour la rendre plus contemporaine.

[54] Après examen de la jurisprudence dont je dispose, il m'est impossible de trouver la raison d'être de l'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il semblerait que, par le passé, certains décideurs et conseillers en matière de politique fiscale ont cru, à tort, que les ancêtres de l'article 31 étaient nécessaires pour enrayer une forme particulière d'abus fiscal—le fait de traiter le coût d'une ferme d'agrément (c'est-à-dire d'une activité agricole non commerciale exercée uniquement à des fins personnelles ou sociales) comme une perte d'entreprise. Si la même explication, qui laisse à désirer, de l'article 31 est toujours d'actualité, alors le réexamen par le législateur de l'article 31 serait de mise. Cependant, ce n'est pas là une question qui puisse être réglée ici et il ne revient pas à la Cour de se prononcer à ce sujet.

d) Jurisprudence

[55] L'article 31 est l'une des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui a le plus donné lieu à un abondant contentieux, mais la plupart des décisions ont eu trait à des questions de fait et seules quelques décisions ont une valeur jurisprudentielle. La décision de principe quant à l'article 31 est l'arrêt *Moldowan* (susmentionné). M. Moldowan faisait appel de ses cotisations fiscales pour les années 1968 et 1969 et soutenait que l'article 13 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (l'actuel article 31) ne s'appliquait pas à lui. Durant les années 1960 à 1972, M. Moldowan avait déclaré les revenus et pertes qui suivent :

Year / Année	Employment (\$)/ Emploi (\$)	Investment (\$)/ Investissement (\$)	Business (\$)/ Revenu d'entreprise (\$)	Farming (\$)/ Revenu agricole (\$)	Rental (\$)/ Revenu locatif (\$)
1960	11,500	-0-	-0-	(1,213)	2,700
1961	15,600	-0-	-0-	(2,235)	(872)
1962	15,600	300	-0-	(1,718)	(750)
1963	15,900	39	-0-	1,593	(1,131)
1964	16,200	38	-0-	1,369	-0-
1965	15,900	1,364	-0-	(1,684)	-0-
1966	15,900	1,194	-0-	(885)	-0-
1967	13,500	1,625	-0-	(8,505)	-0-
1968	1,750	8,822	12,500	(21,907)	-0-
1969	17,833	17,049	-0-	(20,811)	-0-
1970	17,309	19,920	(914)	(7,536)	-0-
1971	6,607	7,657	17,416	(7,539)	-0-
1972	22,306	13,385	-0-	(4,038)	(312)

[56] During the years 1960 to 1967, Mr. Moldowan owned and was employed by Active Trading Ltd., a scrap company. His employment income during that period came from that company. In 1967 he sold that company and started Cascade News Ltd., which carried on the business of distributing racing forms. He received dividends from that company (investment income). In 1968 he started a manufacturing company, Cascade Fasteners Ltd., from which he earned a salary.

[57] Beginning in the early 1960s, Mr. Moldowan was actively engaged in training, boarding and racing horses on his own behalf and for others. He leased land near a racetrack on which was located a house occupied by his trainer, three paddocks and horse stalls. Between 1962

[56] Durant les années 1960 à 1967, M. Moldowan était le propriétaire et l'employé d'une société de traitement de matériaux de récupération, Active Trading Ltd. Son revenu d'emploi durant cette période lui était versé par cette société. En 1967, il a vendu cette société, puis il a lancé la société Cascade News Ltd., dont l'activité consistait à distribuer des bulletins de course. Il recevait des dividendes de cette société (revenu de placement). En 1968, il lança une société manufacturière, Cascade Fasteners Ltd., dont il recevait un salaire.

[57] À partir du début des années 1960, M. Moldowan consacra beaucoup de temps à entraîner, prendre en pension et faire courir des chevaux, en son propre nom et pour autrui. Il loua un terrain situé près d'un champ de courses, sur lequel se trouvaient une

and 1969, he bought 53 horses at a total cost of over \$180,000, and sold horses to the value of approximately \$121,000. He raced horses in Canada and the United States, winning purses totalling over \$180,000. After 1964 he sustained losses from his horse-racing activities, which peaked in 1968 and 1969. Thereafter he reduced his farming activities and disposed of almost all of his horses.

[58] Justice Dickson, writing for the Supreme Court of Canada, analyzed former section 13 in some detail. His decision is most often cited for his categorization of all farmers into three classes: Class 1 farmers—those whose farming activities comprise a business and who are entitled to claim all of their farming losses because section 31 does not apply to them; Class 2 farmers—those whose farming activities comprise a business but who are not entitled to claim all of their farming losses because section 31 applies to them; and Class 3 farmers—those whose farming activities do not comprise a business at all, and who therefore are entitled to no farm loss deduction.

[59] Justice Dickson also proposed a number of principles to assist in determining how to categorize a farmer in any given case. I summarize those principles as follows:

(1) The phrase “chief source of income” in section 31 must be interpreted to include a farming business, even in a year in which the farming business has resulted in a loss. Otherwise, no taxpayer with a farm loss could ever claim losses in excess of the maximum permitted by section 31 (page 485).

(2) A “source of income” must be an activity carried on for profit or with a reasonable expectation of profit. For a taxpayer who operates a farm as a hobby, with no reasonable expectation of profit, the farm is not a “source of income” and no farm losses are

maison occupée par son entraîneur, trois enclos et quelques stalles. Entre 1962 et 1969, il acheta 53 chevaux pour un coût total de plus de 180 000 \$, et il vendit des chevaux au prix d'environ 121 000 \$. Il faisait courir ses chevaux au Canada et aux États-Unis, gagnant des prix qui totalisèrent plus de 180 000 \$. Après 1964, ses activités hippiques, qui connurent un sommet en 1968 et 1969, devinrent déficitaires. Il réduisit par la suite ses activités agricoles et disposa de la quasi-totalité de ses chevaux.

[58] Le juge Dickson, auteur de l'arrêt de la Cour suprême du Canada, a analysé l'ancien article 13 de manière assez fouillée. Sa décision est très souvent citée pour la répartition qu'elle fait de tous les agriculteurs en trois catégories : les agriculteurs de catégorie 1—ceux dont les activités agricoles sont des activités professionnelles et qui ont le droit de déduire toutes leurs pertes agricoles parce que l'article 31 ne s'applique pas à eux; les agriculteurs de catégorie 2—ceux dont les activités agricoles sont des activités professionnelles, mais qui n'ont pas le droit de déduire la totalité de leurs pertes agricoles parce que l'article 31 s'applique à eux; et les agriculteurs de catégorie 3—ceux dont les activités agricoles ne sont nullement des activités professionnelles et qui par conséquent n'ont aucun droit de déduire leurs pertes agricoles.

[59] Le juge Dickson a aussi formulé plusieurs principes censés faciliter la classification de tel ou tel agriculteur dans un cas précis. Je résume ainsi les principes en question :

1) L'expression « principale source de revenu », dans l'article 31, doit être interprétée de manière à englober une entreprise agricole, même pour une année au cours de laquelle l'entreprise a été déficitaire. Autrement, nul contribuable ayant essuyé une perte agricole ne pourrait jamais déduire ses pertes au-delà du maximum autorisé par l'article 31 (page 485).

2) Une « source de revenu » doit être une activité exercée dans un but lucratif ou dans l'espoir raisonnable de réaliser un bénéfice. Pour le contribuable qui exploite une ferme comme passe-temps, sans espoir raisonnable de réaliser un bénéfice, la ferme n'est pas une « source

deductible (page 485).

(3) In determining whether there is a reasonable expectation of profit from a farming operation, it is necessary to consider the taxpayer's profit and loss experience in past years, the taxpayer's training, the taxpayer's intended course of action, the capability of the venture as capitalized to show a profit after charging capital cost allowance, and the nature and extent of the undertaking. For example, a farmer who purchases a productive going operation cannot be expected to suffer the same start-up losses as one who begins a tree farm on raw land (pages 485-486).

(4) The test for determining a taxpayer's chief source of income is both a relative and an objective test, and not a pure quantum measurement. The factors to be considered, for each source of income, include (a) the taxpayer's reasonable expectation of income from his various revenue sources; (b) his ordinary mode and habit of work; (c) the time spent; (d) the capital committed; (e) the profitability of the operation, both actual and potential (page 486).

(5) In considering whether a taxpayer's chief source of income is a "combination" of farming and some other source of income, it is not necessary that the two sources be connected, but at the same time it is not correct simply to add any two sources of income (page 487). The combination question is intended to benefit a taxpayer whose major preoccupation is farming, but who has other pecuniary interests as well, such as income from investments, or income from a sideline employment or business (page 488).

(6) Section 31 does not apply to a taxpayer for whom farming may reasonably be expected to provide the bulk of income or the centre of work routine and who looks to farming for a livelihood (page 487).

(7) Section 31 applies to a taxpayer who does not look to farming, or to farming and some subordinate source of income, for his livelihood but carries on farming as a

de revenu » et les pertes agricoles ne sont pas déductibles (page 485).

3) Pour savoir s'il y a espoir raisonnable de tirer un bénéfice d'une exploitation agricole, il est nécessaire de considérer les bénéfices et les pertes du contribuable au cours des années antérieures, la formation du contribuable, la voie sur laquelle il entend s'engager, l'aptitude de l'entreprise telle qu'elle est financée à dégager un bénéfice après imputation de la déduction pour amortissement, enfin la nature et l'importance de l'entreprise. Par exemple, l'agriculteur qui achète une exploitation rentable ne saurait subir au départ les mêmes pertes qu'un autre qui lance une exploitation forestière sur un terrain vierge (pages 485 et 486).

4) Le critère de détermination de la principale source de revenu d'un contribuable est un critère à la fois relatif et objectif, et non une simple question de proportions. Les facteurs à considérer, pour chaque source de revenu, sont les suivants : a) l'espoir raisonnable du contribuable de tirer un revenu de ses diverses sources, b) ses habitudes et sa façon coutumière de travailler, c) le temps qu'il consacre à ses activités, d) le capital qu'il a engagé, e) la rentabilité, présente et future, de l'exploitation (page 486).

5) Pour savoir si la principale source de revenu du contribuable est une « combinaison » de l'agriculture et d'une autre source de revenu, il n'est pas nécessaire que les deux sources soient rattachées, mais, cependant, il n'est pas correct d'additionner simplement deux sources quelconques de revenu (page 487). La question de la combinaison vise à profiter au contribuable dont l'occupation principale est l'agriculture, mais qui a aussi d'autres intérêts financiers, par exemple un revenu tiré de placements, ou un revenu tiré d'une activité ou entreprise secondaire (page 488).

6) L'article 31 ne vise pas le contribuable dont on peut raisonnablement penser que l'agriculture constituera le gros du revenu ou le centre de son travail habituel et qui voit dans l'agriculture un gagne-pain (page 487).

7) L'article 31 vise le contribuable qui ne voit pas l'agriculture, ou l'agriculture et une source accessoire de revenu, comme un gagne-pain, mais qui exploite une

sideline business (pages 488-489).

[60] Based on this understanding of former section 13, Justice Dickson concluded that it applied to Mr. Moldowan for the following reasons (see pages 488-489):

He devoted considerable effort towards launching new ventures. Horse-racing consumed only several hours of his day and that for part of the year only. His commitment of capital was cautious. The nature of the enterprise is risky. It is difficult reasonably to plan to devote energies to it principally in the expectation of a steady living. He suffered constant and increasing losses with the exception of two years in which minor profits were made. Although none of the above is alone determinative, together they suggest only one business venture of several, with nothing distinguishing in the way of a "chief source of income".

[61] *Moldowan* has been cited in hundreds of cases. It has been particularly influential in cases involving a relatively straightforward application of the principal question—whether the taxpayer's chief source of income is farming. In that regard, it has become accepted practice to address the principal question by considering the relevant factors listed in item (4) above, recognizing that no single factor is necessarily determinative, and that each factor must be examined against the broad context of the taxpayer's history, his work routine, and his future prospects and intentions.

[62] However, the *Moldowan* treatment of the combination question has proved to be more difficult to deal with. Among the many section 31 cases that have reached this Court are five cases that illustrate the difficulty in predicting the outcome of a case involving the combination question.

[63] The first case is *R. v. Graham*, [1985] 2 F.C. 107 (C.A.). That case involved a stationary engineer, a full-time employee of Ontario Hydro, who transferred to a rural work location so that he could become a farmer. In 1975, he began a hog farm. His employment income was approximately \$30,000 per year, and he lost between \$5,000 and \$12,000 per year on his hog farm,

entreprise agricole en tant qu'activité secondaire (pages 488 et 489).

[60] Se fondant sur cette interprétation de l'ancien article 13, le juge Dickson a conclu qu'il s'appliquait à M. Moldowan, pour les motifs suivants (voir pages 488-489) :

Il consacrait beaucoup d'effort au lancement de nouvelles entreprises. Les courses de chevaux ne l'accaparaient que quelques heures par jour et une partie de l'année uniquement. Il engageait ses capitaux avec circonspection. Il s'agit d'une entreprise de nature aléatoire. Il est difficile de raisonnablement concevoir d'y consacrer ses forces dans l'espoir d'en tirer un gagne-pain régulier. Il a subi des pertes constantes et croissantes, à l'exception de deux années où il a réalisé de faibles profits. Même si chacun des faits signalés précédemment n'est pas déterminant en lui-même, ensemble ils évoquent une seule entreprise parmi plusieurs, sans rien qui la caractérise comme principale « source » de revenu.

[61] L'arrêt *Moldowan* a été cité dans des centaines de causes. Il a revêtu une influence particulière dans celles qui appelaient une application relativement simple de la question principale—la principale source de revenu du contribuable est-elle l'agriculture? Sur ce point, on convient que la démarche indiquée consiste à aborder la question principale en considérant les facteurs pertinents énumérés dans le point n° 4 ci-dessus, sachant qu'aucun facteur n'est à lui seul nécessairement déterminant et que chacun d'eux doit être apprécié par rapport au contexte général comprenant les antécédents du contribuable, ses habitudes de travail ainsi que ses perspectives et ses intentions.

[62] Cependant, la réponse donnée par la jurisprudence *Moldowan* à la question de la combinaison s'est révélée plus complexe. Parmi les nombreuses affaires relevant de l'article 31 et dont la Cour a été saisie, il en est cinq qui illustrent la difficulté de prédire l'issue d'un cas où se pose la question de la combinaison.

[63] Il y a d'abord l'arrêt *R. c. Graham*, [1985] 2 C.F. 107 (C.A.). Il s'agissait d'un mécanicien de machines fixes, employé à temps plein d'Hydro-Ontario, qui avait été muté vers un lieu de travail à la campagne afin qu'il puisse devenir agriculteur. En 1975, il a mis sur pied une ferme porcine. Le revenu qu'il tirait de son emploi était d'environ 30 000 \$ par an, et il perdait entre 5 000

but he spent approximately twice as many hours on the farm as on his employment. He was successful in his tax appeal, and the Crown's appeal to this Court did not succeed. The decision contains a short analysis in which Justice Urie, for the majority, agreed with the Trial Judge that this taxpayer's sideline activity was employment rather than farming so that, based on *Moldowan*, his chief source of income was a combination of farming and employment.

[64] The second case is *Poirier (B.) Estate v. Canada*, [1992] 2 C.T.C. 9 (F.C.A.). The Crown relies particularly on this case. However, I am not persuaded that it involves the combination question at all. Rather, it seems to me that the case was decided adversely to the taxpayer on the basis of the principal question. At trial [(1986), 86 DTC 6124 (F.C.T.D.)], Associate Chief Justice Jerome, as he then was, concluded that section 31 did not apply to a person who had embarked upon a cattle business that [at page 6128] "would reasonably be expected to be a source of income combined with his other sources of income to form his chief source of income" in the years under appeal. In an oral decision, this Court allowed the Crown's appeal on the basis that the trial decision incorrectly used the combination of two sources of income to conclude that [at page 6336] "the respondent's farming income was a chief source of income", which I take to mean that Associate Chief Justice Jerome found that farming income alone was the taxpayer's chief source of income. This Court considered the matter anew, and concluded that, as the taxpayer spent about the same amount of time on farming and his other source of income, but had invested less capital in the farm and earned less income, his chief source of income was not farming.

[65] The third case is *Canada v. Donnelly*, [1998] 1 F.C. 513 (C.A.). It involved a successful urologist who,

et 12 000 \$ par an dans sa ferme porcine, mais il consacrait environ deux fois plus d'heures à la ferme qu'à son emploi. Il a obtenu gain de cause dans son appel à l'encontre du fisc, et l'appel interjeté par la Couronne devant la Cour fut rejeté. L'arrêt contient une brève analyse dans laquelle le juge Urie, s'exprimant pour les juges majoritaires, reconnaissait avec le juge de première instance que l'activité accessoire de ce contribuable était son emploi et non pas l'agriculture, de telle sorte que, d'après la jurisprudence *Moldowan*, sa principale source de revenu était une combinaison de l'agriculture et d'un emploi.

[64] En deuxième lieu, il y a l'arrêt *Poirier (B.) Succession c. Canada*, [1992] A.C.F. n° 281 (C.A.) (QL). L'intimée attache une valeur particulière à cette jurisprudence. Cependant, je ne suis pas convaincue qu'elle touche de près ou de loin la question de la combinaison. Il m'apparaît plutôt que cette affaire s'est conclue de manière défavorable au contribuable sur le fondement de la question principale. En première instance [(1986), 86 DTC 6124], le juge Jerome, alors juge en chef adjoint, avait statué que l'article 31 ne s'appliquait pas à la personne qui s'était lancée dans des activités d'élevage de bétail dont elle [à la page 6128] « pouvait à [s]on avis raisonnablement s'attendre à en tirer une source de revenu, de sorte que son revenu provienne principalement d'une combinaison de l'agriculture et de ses autres sources de revenu » durant les années visées par l'appel. Dans une décision rendue verbalement, la Cour a accueilli l'appel de la Couronne au motif que le jugement de première instance avait à tort recouru à la combinaison de deux sources de revenu pour conclure que [au paragraphe 1] « le revenu de l'intimé provenait principalement de l'agriculture », ce qui veut dire selon moi que le juge en chef adjoint Jerome estimait que le revenu agricole seul était la principale source de revenu du contribuable. La Cour a examiné de nouveau l'affaire et conclu que, puisque le contribuable consacrait à peu près la même quantité de temps à l'agriculture et à son autre source de revenu, mais avait investi moins d'argent dans la ferme et y gagnait moins de revenu, sa principale source de revenu n'était pas l'agriculture.

[65] En troisième lieu, il y a l'arrêt *Canada c. Donnelly*, [1998] 1 C.F. 513 (C.A.). Il s'agissait d'un

after practicing his profession for over ten years, started a horse-breeding operation in which he invested significant capital, and lost approximately \$2 million over a 20-year period. This Court found, among other things, that there was no basis for concluding that the farming activities had a prospect for profit. It seems to have been significant to the Court that, in the years in which a profit might have been earned, the taxpayer invariably bought another horse, turning his potential profit into a loss. It is not clear how that situation arose, given the mandatory inventory adjustment referred to above in paragraph 28(1)(c) of the *Income Tax Act*, but in any event the conclusion was that the taxpayer's chief source of income for the years in question came from his medical practice, and his horse-farming activity was held to be a sideline business.

[66] *Donnelly* is particularly interesting for the following comments made by Justice Robertson to address the differences between *Donnelly* and *Graham* [at paragraphs 19-21]:

It seems to me that *Graham* comes closer to a case in which an otherwise full-time farmer is forced to seek additional income in the city to offset losses incurred in the country. The second generation farmer who is unable to adequately support a family may well turn to other employment to offset persistent annual losses. These are the types of cases which never make it to the courts. . . . I have yet to see a case where the Minister denies such a taxpayer the right to deduct full farming losses because of a competing income source. Perhaps this is because it is unlikely a hog farmer such as Mr. Graham would pursue the activity as a hobby.

As is well known, section 31 of the Act is aimed at preventing "gentlemen" farmers who enjoy substantial income from claiming full farming losses: see *Morrissey v. Canada*, *supra*, at pages 420-423. More often than not it is invoked in circumstances where farmers are prepared to carry on with a blatant indifference toward the losses being incurred. The practical and legal reality is that these farmers are hobby farmers but the Minister allows them the limited deduction

urologue prospère qui, après avoir exercé sa profession pendant plus de dix ans, avait lancé une entreprise d'élevage de chevaux dans laquelle il avait investi beaucoup d'argent, et qui avait perdu environ 2 millions de dollars sur une période de 20 ans. La Cour a notamment conclu que rien ne permettait d'affirmer que les activités agricoles laissaient entrevoir des possibilités de bénéfices. Il semble avoir été significatif pour la Cour que, dans les années au cours desquelles un bénéficiaire aurait pu être dégagé, le contribuable achetait inmanquablement un autre cheval, transformant en perte son bénéfice potentiel. On ne sait trop comment les choses en étaient arrivées là, étant donné le rajustement obligatoire des stocks, évoqué précédemment, prévu à l'alinéa 28(1)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais quoiqu'il en soit la Cour a conclu que la principale source de revenu du contribuable pour les années considérées était l'exercice de la médecine, et que son entreprise d'élevage de chevaux était une activité secondaire.

[66] L'arrêt *Donnelly* est particulièrement intéressant en raison des observations suivantes faites par le juge Robertson à propos des distinctions entre l'affaire *Donnelly* et l'affaire *Graham* [aux paragraphes 19 à 21] :

Il me semble que l'arrêt *Graham* s'apparente davantage à une affaire dans laquelle un agriculteur à temps complet est contraint d'aller chercher un revenu supplémentaire à la ville afin d'absorber les pertes subies à la ferme. L'agriculteur de deuxième génération qui est incapable de subvenir convenablement aux besoins de sa famille peut bien se tourner vers un autre emploi pour absorber des pertes annuelles répétées. Voilà le genre d'affaires dont les tribunaux ne sont jamais saisis. [. . .] Je n'ai encore jamais vu d'affaire dans laquelle le ministre refuse à un tel contribuable le droit de déduire la totalité de ses pertes agricoles à cause de l'existence d'une autre source de revenu. C'est peut-être parce qu'il est peu probable qu'un éleveur de porcs comme M. Graham exercerait cette activité comme un passe-temps.

Il est bien établi que l'article 31 de la Loi vise à empêcher les « *gentlemen-farmers* » qui disposent d'un revenu considérable de déduire la totalité des pertes agricoles qu'ils subissent : voir l'arrêt *Morrissey c. Canada*, *supra*, aux pages 420 à 423. Plus souvent qu'autrement, cet arrêt est invoqué par les agriculteurs qui sont disposés à poursuivre l'exploitation de leur entreprise en demeurant ouvertement indifférents aux pertes subies. Concrètement et sur le plan

under section 31 of the Act. Such cases almost always involve horse farmers who are engaged in purchasing or breeding horses for racing. In truth, there is rarely even a reasonable expectation of profit in such endeavours much less the makings of a chief source of income.

It may well be that in tax law a distinction is to be drawn between the country person who goes to the city and the city person who goes to the country. In future, those insisting on obtaining tax relief in circumstances approaching those under consideration should do so through legislative channels and not through the Tax Court of Canada. The judicial system can no longer afford to encourage taxpayers or their counsel to pursue such litigation in the expectation that hope will triumph over experience.

[67] If these comments are meant to suggest that section 31 ought to be applied more assiduously to a horse breeder than a hog farmer, or to an individual with a relatively high professional income earned in a city than an individual with more modest employment income earned in a small rural town, then I do not subscribe to them. Even so, they leave open the question of how to apply section 31 to Mr. Gunn, an individual who is not a horse breeder or a hog farmer, and whose non-farm income is not earned in the city, but in a small town in Ontario not far from his farm.

[68] The fourth case is *Watt*, cited above. It involved a Saskatchewan dentist with a substantial income from his practice. He worked with his wife on the family farm growing wheat, peas, canola, barley and alfalfa. Dr. Watt spent approximately 2000 hours per year on the farm operation, and 1500 hours per year in his dental practice. His farm lost money every year. His case failed in the Tax Court primarily on the basis that there was no evidence that the farm could ever produce a profit. His appeal to this Court failed for the same reason.

[69] The fifth case is *Kroeker v. Canada*, [2003] 1 C.T.C. 183 (F.C.A.). Ms. Kroeker was a partner, with

juridique, ces agriculteurs sont des agriculteurs amateurs, mais le ministre leur accorde la déduction limitée prévue à l'article 31 de la Loi. Ces affaires concernent presque toujours des éleveurs de chevaux qui achètent ou élèvent des chevaux en vue de les faire courir. En vérité, ces entreprises ont rarement même une expectative raisonnable de profit, encore moins les éléments essentiels pour constituer la principale source de revenu de leur propriétaire.

Peut-être bien qu'en droit fiscal il faut établir une distinction entre le fermier qui va à la ville et le citoyen qui va à la campagne. Les personnes qui insisteront à l'avenir pour obtenir un allègement fiscal dans des circonstances semblables aux circonstances de l'espèce devraient le faire par les voies législatives et non par l'entremise de la Cour canadienne de l'impôt. Le système judiciaire ne peut plus se permettre d'encourager les contribuables ou leurs avocats à engager de telles poursuites dans l'attente du triomphe de l'espoir sur l'expérience.

[67] Si le juge Robertson a voulu dire que l'article 31 doit s'appliquer plus vigoureusement à l'éleveur de chevaux qu'à l'éleveur de porcs, ou à la personne dont le revenu professionnel gagné à la ville est relativement élevé, qu'à la personne dont le revenu d'emploi gagné dans une petite ville de campagne est plus modeste, alors il m'est impossible de le suivre. De toute manière, ces observations laissent sans réponse la question de savoir comment appliquer l'article 31 à M. Gunn, qui n'est pas un éleveur de chevaux ni un éleveur de porcs, et dont le revenu non agricole n'est pas gagné à la ville, mais dans une petite localité de l'Ontario à proximité de sa ferme.

[68] En quatrième lieu, il y a l'arrêt *Watt* (précité). Il s'agissait d'un dentiste de la Saskatchewan dont les revenus professionnels étaient importants. Il travaillait avec son épouse à la ferme familiale, cultivant du blé, des pois, du canola, de l'orge et de la luzerne. Le Dr Watt consacrait environ 2 000 heures par année à l'exploitation de la ferme et 1 500 heures par année à son cabinet de dentiste. Sa ferme perdait de l'argent chaque année. La Cour de l'impôt lui a donné tort, principalement parce qu'aucun élément de preuve n'indiquait que la ferme pourrait jamais produire des bénéfices. L'appel qu'il a interjeté devant la Cour a été rejeté pour le même motif.

[69] En cinquième lieu, il y a l'arrêt *Kroeker c. Canada*, 2002 CAF 392. M^{me} Kroeker était associée,

her spouse, in a farming business that suffered losses. She had significant income from employment, but her employment activities were arranged in such a way as to accommodate her farm work. Practically all of her employment income was invested in the farm, and the farm actually achieved profits in the years after the years under appeal. The evidence was that the farm was the focus of the taxpayer's life. Her appeal to the Tax Court failed because the Judge interpreted *Donnelly*, cited above, as requiring evidence that the taxpayer's farming activities had a prospect of "substantial" profits, a test that Ms. Kroeker could not meet. This Court reversed that decision on the basis that *Donnelly* could not be read as adding a new substantive test of "substantial profitability" to the *Moldowan* principles. In the result, this Court found little to distinguish this case from *Graham* so that, based on *Moldowan*, her chief source of income was a combination of farming and another source of income.

[70] None of the cases cited above alters or purports to alter any of the *Moldowan* principles; nor do they question any of those principles, including the principles relating to the combination question. However, the *Moldowan* treatment of the combination question has attracted criticism. That criticism is focussed on Justice Dickson's statement that section 31 should apply to a person for whom farming is a "sideline" business or a "subordinate" source of income. The problem is that section 31 does not use the words "sideline" or "subordinate", or any analogous term.

[71] According to Justice Dickson, the combination question in section 31 must be answered in the negative (and therefore section 31 would necessarily apply) in the case of a taxpayer for whom farming is a sideline business, or whose non-farming source of income is "subordinate" to farming. Richard Thomas says, in a case comment entitled "A Farm Loss with a Difference—The Farmer is Successful!" in "Current Cases" (1993), 41 *Can. Tax J.* 502, at page 513, that this view

avec son conjoint, dans une entreprise agricole qui était déficitaire. Elle tirait un revenu appréciable de son emploi, mais ses activités professionnelles étaient organisées de manière à rendre possible son travail à la ferme. La quasi-totalité de son revenu d'emploi était investi dans la ferme, et la ferme dégagait effectivement des bénéfices au cours des années postérieures aux années visées par l'appel. La preuve indiquait que la ferme était le centre de la vie de la contribuable. Son appel devant la Cour de l'impôt fut rejeté parce que, selon le juge, la jurisprudence *Donnelly* exigeait la preuve que les activités agricoles de la contribuable laissaient espérer des bénéfices « considérables », un critère auquel M^{me} Kroeker ne pouvait pas répondre. La Cour a infirmé le jugement de la Cour de l'impôt, au motif que la jurisprudence *Donnelly* n'imposait, en outre de la jurisprudence *Moldowan*, un nouveau critère de fond, celui de la « rentabilité considérable ». Enfin, la Cour conclut que l'affaire *Kroeker* et l'affaire *Graham* étaient fort semblables, de sorte que, compte tenu de la jurisprudence *Moldowan*, le revenu de l'appelante provenait principalement d'une combinaison de l'agriculture et d'une autre source de revenu.

[70] Rien dans la jurisprudence citée ne modifie ou ne prétend modifier l'un quelconque des principes de la jurisprudence *Moldowan*; elle ne met pas non plus en doute les principes en question, ni ceux qui concernent la question de la combinaison. Cependant, la manière dont la jurisprudence *Moldowan* répond à la question de la combinaison a suscité des critiques. Ces critiques portent surtout sur l'observation du juge Dickson selon laquelle l'article 31 doit s'appliquer à la personne pour qui l'agriculture est une activité « secondaire » ou une source « accessoire » de revenu. Le problème est que l'article 31 n'emploie pas les mots « secondaire » ou « accessoire », ni de terme analogue.

[71] Selon le juge Dickson, il faut répondre à la question de la combinaison, dans l'article 31, par la négative (et donc conclure nécessairement à l'application de l'article 31) dans le cas du contribuable pour qui l'agriculture est une activité secondaire, ou dont la source non agricole de revenu est « accessoire » à l'agriculture. Richard Thomas dit, dans un commentaire d'arrêt intitulé « A Farm Loss with a Difference—The Farmer is Successful! », dans « Current Cases »

of the combination question strips it of meaning and effect. Consider the case of a person for whom farming is not the chief source of income, but who wishes to argue that his chief source of income is farming and something else. Based on Justice Dickson's view of the combination question, that person cannot avoid the application of section 31 unless he can establish that his other source of income is subordinate to farming. But if he could establish that, he probably would be able to establish that farming is his chief source of income.

[72] The same criticism is made by Chief Justice Bowman in the case that is the subject of Mr. Thomas' article: *Hover v. M.N.R.*, [1993] 1 C.T.C. 2585 (T.C.C.) and by Justice Joyal in *Hadley v. R.*, [1985] 1 C.T.C. 62 (F.C.T.D.). Neither decision was appealed.

[73] In my view, there is merit in this criticism. Justice Dickson was attempting to give a rational meaning to general words, thus avoiding the prospect of giving section 31 no meaning at all. With respect to the principal question, he concluded reasonably that the determination of a person's chief source of income requires a weighing and balancing of a number of relevant factors. But when it came to the combination question, he devised guidelines based on an assumption as to the underlying objective of the statute, an assumption that is not rooted in anything expressed or implied in the statute itself. One of those guidelines is that one cannot determine whether a person's chief source of income is a combination of farming and some other source of income simply by addition. The other is that a person's chief source of income cannot be a combination of farming and something else unless farming predominates (or is not a sideline business).

[74] That approach to the interpretation of the combination question contravenes the teaching of the Supreme Court of Canada in several recent cases that warn against the development of judge-made rules in tax matters. See, for example, the comments of Justice

(1993), 41 *Rev. fisc. can.* 502, à la page 513 que cette manière de voir la question de la combinaison la vide de son sens et de son effet. Considérons le cas de la personne pour qui l'agriculture n'est pas la principale source de revenu, mais qui entend faire valoir que sa principale source de revenu est l'agriculture et quelque chose d'autre. Selon l'approche du juge Dickson quant à la question de la combinaison, cette personne ne peut pas échapper à l'application de l'article 31, sauf s'il établit que son autre source de revenu est accessoire à l'agriculture. Mais, si elle peut établir cela, elle est probablement en mesure d'établir que l'agriculture est sa principale source de revenu.

[72] La même critique est formulée par le juge en chef Bowman dans la décision commentée par l'article de M. Thomas : *Hover c. M.R.N.*, [1992] A.C.I. n° 735 (QL), et par le juge Joyal dans la décision *Hadley c. R.*, [1985] A.C.F. n° 30 (1^{re} inst.) (QL). Il n'a pas été interjeté appel de ces décisions.

[73] À mon avis, cette critique est justifiée. Le juge Dickson voulait donner une signification rationnelle à des termes communs, afin d'éviter le danger de priver l'article 31 de tout sens. S'agissant de la question principale, il a fort raisonnablement conclu que, pour déterminer quelle est la principale source de revenu d'une personne, il est nécessaire d'apprécier et de soupeser plusieurs facteurs pertinents. Mais, en ce qui a trait à la question de la combinaison, il a formulé des directives fondées sur une supposition quant à l'objectif du texte légal, une supposition qui ne découle pas, expressément ou par déduction, de la loi elle-même. L'une de ces directives est qu'il est impossible de dire, par une simple addition, si la principale source de revenu d'une personne est une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source. L'autre est que la principale source de revenu d'une personne ne saurait être une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source à moins que l'agriculture ne prédomine (ou qu'elle ne soit pas une activité secondaire).

[74] Cette manière d'interpréter la question de la combinaison va à l'encontre des enseignements de la Cour suprême du Canada, dans plusieurs causes récentes où elle met en garde contre le développement de règles jurisprudentielles en matière fiscale. Voir par exemple

Iacobucci, writing for the majority in *Royal Bank of Canada v. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 S.C.R. 411, at paragraph 112:

Finally, I wish to emphasize that it is open to Parliament to step in and assign absolute priority to the deemed trust. A clear illustration of how this might be done is afforded by s. 224(1.2) *ITA*, which vests certain moneys in the Crown “notwithstanding any security interest in those moneys” and provides that they “shall be paid to the Receiver General in priority to any such security interest”. All that is needed to effect the desired result is clear language of that kind. In the absence of such clear language, judicial innovation is undesirable, both because the issue is policy charged and because a legislative mandate is apt to be clearer than a rule whose precise bounds will become fixed only as a result of expensive and lengthy litigation.

[75] Similarly, Justice McLachlin (as she then was) said this in *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622, at paragraph 43:

This Court has consistently held that courts must therefore be cautious before finding within the clear provisions of the Act an unexpressed legislative intention: *Canderel Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 147, at para. 41, *per* Iacobucci J.; *Royal Bank of Canada v. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 S.C.R. 411, at para. 112, *per* Iacobucci J.; [*Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312] at p. 328, *per* Iacobucci J. Finding unexpressed legislative intentions under the guise of purposive interpretation runs the risk of upsetting the balance Parliament has attempted to strike in the Act.

[76] The same principle is captured in these words from P. W. Hogg and J. E. Magee, *Principles of Canadian Income Tax Law* (2nd ed. 1997), at pages 475-476:

It would introduce intolerable uncertainty into the *Income Tax Act* if clear language in a detailed provision of the Act were to be qualified by unexpressed exceptions derived from a court’s view of the object and purpose of the provision.

This passage was quoted with approval by Justice Iacobucci, writing for the majority in *65302 British*

les observations du juge Iacobucci, s’exprimant pour les juges majoritaires, dans l’arrêt *Banque Royale du Canada c. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 R.C.S. 411, au paragraphe 112 :

Finalement, je tiens à souligner qu’il est loisible au législateur d’intervenir et d’accorder la priorité absolue à la fiducie réputée. Le paragraphe 224(1.2) *LIR* illustre clairement comment cela pourrait se faire. Cette disposition attribue à Sa Majesté certaines sommes « malgré toute autre garantie au titre de ce[s] somme[s] », et prévoit qu’elles « doi[vent] être payée[s] au receveur général par priorité sur toute autre garantie au titre de ce[s] somme[s] ». Pour obtenir le résultat souhaité, il suffit d’utiliser des termes aussi clairs. En l’absence de pareils termes, l’innovation judiciaire n’est pas souhaitable parce qu’il s’agit d’une question qui regorge de considérations de principe et parce qu’une prescription du législateur est plus susceptible d’être claire qu’une règle dont les limites précises ne seront établies que par suite d’une longue et coûteuse série de poursuites.

[75] Pareillement, la juge McLachlin (plus tard juge en chef) fit l’observation suivante, dans l’arrêt *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, au paragraphe 43 :

La jurisprudence de notre Cour est constante : les tribunaux doivent par conséquent faire preuve de prudence lorsqu’il s’agit d’attribuer au législateur, à l’égard d’une disposition claire de la Loi, une intention non explicite : *Canderel Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147, au par. 41, le juge Iacobucci; *Banque Royale du Canada c. Sparrow Electric Corp.*, [1997] 1 R.C.S. 411, au par. 112, le juge Iacobucci; [*Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312], à la p. 328, le juge Iacobucci. En concluant à l’existence d’une intention non exprimée par le législateur sous couvert d’une interprétation fondée sur l’objet, l’on risque de rompre l’équilibre que le législateur a tenté d’établir dans la Loi.

[76] Le même principe est repris par P. W. Hogg et J. E. Magee, dans *Principles of Canadian Income Tax Law* (2^e édition, 1997), aux pages 475 et 476 :

[TRADUCTION] La *Loi de l’impôt sur le revenu* serait empreinte d’une incertitude intolérable si le libellé clair d’une disposition détaillée de la Loi était nuancé par des expressions qui n’y sont pas exprimées, provenant de la conception qu’un tribunal a de l’objet de la disposition.

Ce passage a fait l’objet d’observations favorables de la part du juge Iacobucci, s’exprimant pour les juges

Columbia Ltd. v. Canada, [1999] 3 S.C.R. 804, at paragraph 51, and by Chief Justice McLachlin and Justice Major, writing for the Court in *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, cited above, at paragraph 12.

[77] Each of the statements quoted above was made in the context of a statutory provision that had a discernible literal meaning, where the taxpayers argued that they should be entitled to rely on the words of the statute rather than an unlegislated gloss proposed by the Crown. The words of section 31 that set out the combination question are general but their ordinary grammatical meaning is comprehensible; section 31 speaks of a combination, which in ordinary language implies an addition or aggregation. There is nothing in section 31, or elsewhere in the *Income Tax Act*, that imposes an additional requirement that farming be the predominant element in the combination.

[78] In the fiscal context, statutory interpretation must be informed by the recognition that, in a self-assessing tax system that respects the right of taxpayers to plan their tax affairs intelligently, taxpayers require rules that are consistent, predictable and fair (*Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, cited above). These objectives are undermined by provisions that are so vague that their application cannot be predicted with reasonable certainty. They may be further undermined if they are applied on the basis of a judge-made rule that has no statutory foundation. It seems to me that the courts would do well to approach the combination question in section 31 with an eye on the case of *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46, decided some years after *Moldowan*.

[79] The issue in *Johns-Manville* was whether a mining company was entitled to deduct, as an operating expense of its open-pit mine, the cost of acquiring land around the pit in order to continue the necessary wall slope and angle of repose of the overburden. These acquisitions occurred year in and year out as an integral part of the operation of the mine. The Crown had argued

majoritaires, dans l'arrêt 65302 *British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, au paragraphe 51, et de la part de la juge en chef McLachlin et le juge Major, s'exprimant pour la Cour suprême, dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada* (précité), au paragraphe 12.

[77] Chacune des observations susmentionnées a été énoncée à l'égard d'une disposition légale qui présentait un sens littéral perceptible, alors que les contribuables faisaient valoir qu'ils devaient pouvoir se fonder sur les termes employés par le législateur plutôt que sur une interprétation préconisée par la Couronne, mais sans fondement dans la loi. Les termes de l'article 31 qui exposent la question de la combinaison sont des termes courants, mais leur sens grammatical ordinaire est intelligible; l'article 31 parle d'une combinaison, ce qui, dans la langue ordinaire, évoque une addition ou un agrégat. Il n'y a, dans l'article 31, ni ailleurs dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, rien qui impose une condition supplémentaire selon laquelle l'agriculture doit être l'élément prédominant de la combinaison.

[78] En matière fiscale, l'interprétation des lois doit prendre en compte le fait que, dans un régime fiscal d'autocotisation qui respecte le droit du contribuable de planifier intelligemment ses affaires fiscales, celui-ci a besoin de règles qui soient uniformes, prévisibles et équitables (*Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, précité). Les dispositions qui sont vagues au point qu'il est impossible de prédire leur application avec une certitude raisonnable nuisent à ces objectifs. Il en va de même pour celles qui sont appliquées d'après une règle jurisprudentielle purement prétorienne. Il me semble que les tribunaux seraient bien avisés de considérer la question de la combinaison, dans l'article 31, en s'inspirant de l'arrêt *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46, rendu quelques années après l'arrêt *Moldowan*.

[79] La question en litige dans l'arrêt *Johns-Manville* était de savoir si une compagnie minière avait le droit de déduire, à titre de dépenses d'exploitation de sa mine à ciel ouvert, le coût d'acquisition des biens-fonds situés autour de la mine pour maintenir la pente de la paroi et l'angle de talus du mort-terrain. Ces acquisitions, faites bon an mal an, faisaient partie intégrante de l'exploita-

that because land is a permanent asset, the cost of the land was a capital outlay, the deduction of which was prohibited by the statutory predecessor [R.S.C. 1952, c. 148, s. 12(1)(b)] to paragraph 18(1)(b) of the *Income Tax Act*. The point of statutory interpretation was the meaning to be attributed to that provision, and in particular the principles to be applied in distinguishing capital outlays from ordinary operating expenses.

[80] That issue has a lengthy history in the jurisprudence in Canada, as well as the U.K., Australia and the United States, but it was not the subject of any statutory guidelines. After a fulsome analysis of the business purpose of the expenditures in question, and noting that if the expenditures were not deductible, the taxpayer would receive no tax relief for them at all, Justice Estey concluded that the cost of the land was fully deductible as an expense. He said this at page 72 (my emphasis):

The characterization in taxation law of an expenditure is, in the final analysis (unless the statute is explicit which this one is not), one of policy. . . . 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. This residual principle must be the more readily applicable in this appeal where otherwise annually recurring expenditures, completely connected to the daily business operation of the taxpayer, afford the taxpayer no credit against tax either by way of capital cost or depletion allowance with reference to a capital expenditure, or an expense deduction against revenue.

[81] Justice Gonthier, writing for the Supreme Court of Canada in *Québec (Communauté urbaine) v. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 S.C.R. 3, cautioned that the *Johns-Manville* principle is to be used only as a last resort, where the application of the ordinary principles of statutory interpretation leave a reasonable uncertainty as to whether the provision in question is intended to apply in a particular case. He said this at pages 19-20 of his reasons:

La Couronne faisait valoir que, parce que la terre est un actif permanent, son coût constituait une dépense de capital, dont la déduction était interdite par l'ancêtre [S.R.C. 1952, ch. 148, art. 12(1)(b)] de l'alinéa 18(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La question d'interprétation des lois était la suivante : quel sens fallait-il attribuer à cette disposition, et en particulier quels principes convenait-il d'appliquer pour faire la distinction entre dépenses de capital et dépenses ordinaires d'exploitation?

[80] Cette question est ancienne dans la jurisprudence, non seulement au Canada mais aussi au Royaume-Uni, en Australie et aux États-Unis, mais la loi n'y donne nulle part de directives. Après avoir fait une analyse fouillée de l'objet commercial des dépenses en question, et avoir signalé que, si les dépenses n'étaient pas déductibles, le contribuable ne recevrait au titre de telles dépenses aucun allègement fiscal, le juge Estey est arrivé à la conclusion que le coût des biens-fonds était pleinement déductible à titre de dépense. Il s'est exprimé ainsi, à la page 72 (c'est moi qui souligne) :

La caractérisation, en droit fiscal, d'une dépense est, en dernière analyse (à moins que la loi ne soit claire, ce qui n'est pas le cas en l'espèce), une question de principe. [. . .] 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. Ce principe résiduel doit d'autant s'appliquer au présent pourvoi qu'autrement une dépense annuelle entièrement liée à l'exploitation quotidienne de l'entreprise de la contribuable ne lui procurerait aucun dégrèvement d'impôt sous forme de déduction pour amortissement ou pour épuisement s'il s'agit d'une dépense de capital, ou de déduction applicable au revenu s'il s'agit d'une dépense d'exploitation.

[81] Le juge Gonthier, s'exprimant pour la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Québec (Communauté urbaine) c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, a précisé que le principe de l'arrêt *Johns-Manville* ne doit être utilisé qu'en dernier recours, lorsque l'application des principes ordinaires de l'interprétation des lois laisse subsister une incertitude raisonnable sur la question de savoir si la disposition en cause est censée s'appliquer à tel ou tel cas. Il

Two comments should be made to give Estey J.'s observations their full meaning: first, recourse to the presumption in the taxpayer's favour is indicated when a court is compelled to choose between two valid interpretations, and second, this presumption is clearly residual and should play an exceptional part in the interpretation of tax legislation. In his text *The Interpretation of Legislation in Canada* (2nd ed. 1991), at p. 412, Professor Pierre-André Côté summarizes the point very well:

If the taxpayer receives the benefit of the doubt, such a "doubt" must nevertheless be "reasonable". A taxation statute should be "reasonably clear". This criterion is not satisfied if the usual rules of interpretation have not already been applied in an attempt to clarify the problem. The meaning of the enactment must first be ascertained, and only where this proves impossible can that which is more favourable to the taxpayer be chosen. [Emphasis in original document.]

[82] This caution should not preclude the application of the *Johns-Manville* principle in relation to the combination question in section 31 of the *Income Tax Act*, because that aspect of section 31 is not "reasonably clear". It is capable of bearing the meaning that Justice Dickson gave it in *Moldowan*, in which the combination question must be answered in the negative unless farming predominates as a source of income. However, the combination question is also capable of bearing a more straightforward meaning, in which it is not necessary for the farmer to propose a combination of sources of income in which farming predominates.

[83] In my view, the combination question should be interpreted to require only an examination of the cumulative effect of the aggregate of the capital invested in farming and a second source of income, the aggregate of the income derived from farming and a second source of income, and the aggregate of the time spent on farming and on the second source of income, considered in the light of the taxpayer's ordinary mode of living, farming history, and future intentions and expectations. This would avoid the judge-made test that requires farming to be the predominant element in the

s'exprimait en ces termes aux pages 19 et 20 de ses motifs :

Deux observations doivent être faites pour donner tout leur sens aux propos du juge Estey : d'une part, le recours à la présomption en faveur du contribuable est indiqué lorsqu'un tribunal est contraint de choisir entre deux interprétations valables et, d'autre part, cette présomption est clairement résiduelle et devrait jouer un rôle exceptionnel dans l'interprétation des lois fiscales. Dans son ouvrage *Interprétation des lois* (2^e éd. 1990), à la p. 470, le professeur Pierre-André Côté résume la question d'une manière fort juste :

Le doute dont le contribuable peut bénéficier doit être « raisonnable » : la loi fiscale doit être « raisonnablement claire ». Ne serait pas raisonnable un doute que l'interprète n'a pas essayé de dissiper grâce aux règles ordinaires d'interprétation : le premier devoir de l'interprète est de rechercher le sens et ce n'est qu'à défaut de pouvoir arriver à un résultat raisonnablement certain que l'on peut choisir de retenir celui, de plusieurs sens possibles, qui favorise le contribuable. [Souligné dans l'original.]

[82] Cette mise en garde n'est pas incompatible avec l'application du principe de l'arrêt *Johns-Manville* à la question de la combinaison, dans l'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, parce que cet aspect de l'article 31 n'est pas « raisonnablement clair ». Elle pouvait être interprétée selon le sens que le juge Dickson lui donnait dans l'arrêt *Moldowan*, la question de la combinaison doit recevoir une réponse négative, à moins que l'agriculture soit la source prédominante de revenu. Cependant, la question de la combinaison est également susceptible d'une interprétation plus simple : l'agriculteur n'est pas tenu de proposer une combinaison de sources de revenu où prédomine l'agriculture.

[83] À mon avis, la question de la combinaison doit être interprétée de manière à n'exiger qu'un examen de l'effet cumulatif du total du capital investi dans l'agriculture et dans une deuxième source de revenu, du total du revenu tiré de l'agriculture et d'une deuxième source de revenu, et du total du temps consacré à l'agriculture et à la seconde source de revenu, compte tenu du mode de vie ordinaire du contribuable, de son expérience de l'agriculture, enfin de ses intentions et de ses attentes. On évitera ainsi d'appliquer le critère jurisprudentiel selon lequel l'agriculture doit être

combination of farming with the second source of income, which in my view is a test that cannot stand with subsequent jurisprudence. It would result in a positive answer to the combination question if, for example, the taxpayer has invested significant capital in a farming enterprise, the taxpayer spends virtually all of his or her working time on a combination of farming and the other principal income-earning activity, and the taxpayer's day to day activities are a combination of farming and the other income-earning activity, in which the time spent in each is significant.

The application of section 31 to Mr. Gunn

[84] In the case of Mr. Gunn, the Judge found that section 31 applied because Mr. Gunn's chief source of income is not farming, or a combination of farming and the practice of law. The basis for that conclusion is summarized in at paragraphs 17 and 18 of the Judge's reasons:

As I have said, the evidence does not establish that the Appellant had shifted the focus of his working life from law to farming in the years under appeal, or indeed that he had done so by 2005. Of the factors that I must consider, only the capital invested might militate in favour of the Appellant. It is not disputed that the bulk of his working time is spent in his law office, where he has a number of fulltime employees working for him, in addition to his own practice to attend to. I appreciate that the comparison of the taxpayer's income from farming and from law is not simply a mathematical exercise. However, up to and including the years in issue the record shows a decade of very large losses, of which the largest two are the last year before the years under appeal, and the last of the three years under appeal. Over the same decade, the Appellant's income from law had a strong upward trend, with the first and second years under appeal being two of the three most productive years of his practice in the period. Nor does the evidence establish that there is any reason to expect that to change greatly in the future. Although there have been profits from the farming in 2002 and 2004, the evidence does not persuade me that this is a trend that will necessarily continue. Nor can the losses simply be discounted as startup losses. It is true that in 1999 the Appellant went into tobacco farming on the basis of an ownership operation, rather than through sharecropping as he had previously operated. No doubt this exacerbated his losses in that year—it had by far the largest loss in the evidence before me. It was only a matter of degree, however; his losses for the 12 prior years cannot be explained that way. It is likely too, on the Appellant's evidence, that some, if not all, of the modest profit in 2002 was attributable in part to expenses incurred during the startup years of 1999

l'élément prédominant de la combinaison de l'agriculture et de la seconde source de revenu, un critère qui à mon avis a été mis à mal par la jurisprudence ultérieure. Il y aurait une réponse positive à la question de la combinaison si, par exemple, le contribuable a investi une somme appréciable dans une entreprise agricole, s'il consacre la quasi-totalité de son temps de travail à la fois à l'agriculture et à l'autre activité principale lucrative, et si ses activités quotidiennes combinent l'agriculture et l'autre activité lucrative, le temps consacré à chacune étant important.

Application de l'article 31 à M. Gunn

[84] S'agissant de M. Gunn, le juge de la Cour de l'impôt a conclu que l'article 31 s'appliquait à lui parce que la principale source de revenu de M. Gunn n'était pas l'agriculture, ni une combinaison de l'agriculture et de la profession d'avocat. Les motifs de cette conclusion sont résumés aux paragraphes 17 et 18 :

Comme je l'ai indiqué, les éléments de preuve n'établissent pas que l'appellant a changé l'orientation de sa vie professionnelle en délaissant le droit pour se consacrer à l'agriculture au cours des années frappées d'appel, ou qu'il l'avait fait en 2005. Parmi les facteurs que je dois prendre en considération, seuls les capitaux investis peuvent militer en faveur de l'appellant. Il n'est pas contesté que la majeure partie de son emploi du temps est consacrée à son cabinet d'avocats, où il doit gérer un certain nombre d'employés à temps plein à son service, en plus de faire son propre travail d'avocat. Je suis bien conscient que le fait d'établir une comparaison entre le revenu agricole du contribuable et le revenu qu'il tire de sa profession d'avocat n'est pas qu'un simple exercice mathématique. Toutefois, jusqu'aux années en cause et pendant ces années, les résultats montrent que l'appellant a subi, sur une période de dix ans, des pertes considérables, dont les deux plus importantes ont été enregistrées au cours de l'année précédant les années frappées d'appel et au cours de la dernière de ces trois années. Au cours de la même décennie, le revenu que l'appellant a tiré de la pratique du droit a présenté une forte tendance à la hausse et les première et deuxième années en cause ont été deux des trois années les plus productives du cabinet d'avocats pour cette période de dix ans. Les éléments de preuve n'établissent pas non plus qu'il y a lieu de croire que cela pourrait changer considérablement dans les années à venir. Bien que des profits agricoles aient été réalisés en 2002 et en 2004, les éléments de preuve ne me persuadent pas qu'il s'agit d'une tendance qui durera nécessairement, ni que l'on puisse simplement faire abstraction des pertes en les qualifiant de pertes de démarrage. Il est vrai qu'en 1999, l'appellant s'est lancé dans la culture du

to 2001. There was evidence that the income from tobacco is not realized until the calendar year after the majority of the expenses have been incurred.

It is true that the Appellant has farming assets of approximately \$3.354 million. However \$2.5 million of that is made up of land and buildings, some of which were put to agricultural use during the relevant time period, and some of which were not. I think it is a reasonable inference that the capital the Appellant invested in land and buildings was not at risk in the way that capital invested in machinery or inventory might be. I do not consider this to be a factor strong enough to outweigh the relative application of the Appellant's time and effort, or the relative potential for profit of the law practice and the farm.

[85] The Judge's answer to the principal question is based on the *Moldowan* principles for determining a taxpayer's chief source of income, combined with the comment from *Morrissey v. Canada*, cited above, to the effect that if it is unlikely that the taxpayer's farming operations will ever be profitable, notwithstanding all the time and capital the taxpayer is willing and able to devote to farming, the conclusion must be that farming is not a chief source of the taxpayer's income.

[86] In my view, *Morrissey* is not an apt precedent for the case of Mr. Gunn. The statement in *Morrissey* referred to above was made in the context of a case in which the taxpayer's own evidence indicated that he doubted the future profitability of his farm. Mr. Gunn's evidence was that he anticipated that his farm had a potential for profit. The Crown adduced no evidence to the contrary, and in fact admitted the potential for future profit. I can find in the record no evidentiary support for

tabac à titre de propriétaire d'une entreprise agricole, plutôt que sous le régime du métayage comme il avait fait auparavant. Il ne fait aucun doute que cela a aggravé ses pertes pour cette année-là—il s'agit de loin des pertes les plus importantes d'après les éléments de preuve qui m'ont été présentés. Toutefois, ce n'était qu'une question de degré; les pertes que l'appelant a subies au cours des 12 années précédentes ne peuvent être expliquées de cette façon. En outre, il est probable, d'après le témoignage de l'appelant, qu'une partie, voire la totalité, du modeste profit qu'il a réalisé en 2002 découle en partie des dépenses engagées pendant les années de démarrage, soit de 1999 à 2001. Des éléments de preuve indiquent que le revenu tiré de la culture du tabac n'a pas été produit avant l'année civile suivant la période où la majorité des dépenses ont été engagées.

Il est vrai que l'appelant a des biens agricoles, dont la valeur s'élève à environ 3 354 M\$. Toutefois, sur ces 3 354 M\$, 2,5 M\$ représentent des terres et des bâtiments, dont certains ont été utilisés à des fins agricoles pendant la période en cause, et d'autres non. Je pense qu'il est raisonnable de conclure que les capitaux investis par l'appelant dans les terres et les bâtiments n'étaient pas à risque de la même façon que les capitaux investis dans la machinerie ou l'inventaire pourraient l'être. Je ne pense pas qu'il s'agisse d'un facteur suffisamment important pour l'emporter sur l'application respective du temps et des efforts de l'appelant ou sur la rentabilité potentielle respective du cabinet d'avocats et de l'exploitation agricole.

[85] La réponse du juge à la question principale était fondée sur les principes de l'arrêt *Moldowan* servant à déterminer quelle est la principale source de revenu d'un contribuable, ainsi que sur le commentaire de l'arrêt *Morrissey c. Canada* (précité) selon lequel, s'il est improbable que les activités agricoles du contribuable soient jamais rentables, nonobstant le temps et l'argent que le contribuable est disposé et apte à consacrer à l'agriculture, alors il faut en conclure que l'agriculture n'est pas une source principale du revenu du contribuable.

[86] À mon avis, le principe de la jurisprudence *Morrissey* n'est pas pertinent au cas de M. Gunn. L'observation susmentionnée tirée de l'arrêt *Morrissey* se rapportait au cas où, selon le propre témoignage du contribuable, il doutait de la rentabilité future de sa ferme. Dans son témoignage, M. Gunn disait qu'il voyait un potentiel de gain dans sa ferme. L'intimée n'a produit aucune preuve en sens contraire, reconnaissant même les possibilités de profit pour l'avenir. Je ne vois

the Judge's conclusion that Mr. Gunn's farming operations showed no potential for profit. That is a sufficient basis for setting aside the Tax Court judgment. However, there is also a second reason.

[87] Once the Judge answered the principal question in the negative, he was obliged to consider the combination question. In doing so, he considered only Mr. Gunn's argument that the financial success of his law practice is attributable in part to a synergy between it and his farming operation. Mr. Gunn argued that this factual link was a sufficient basis for concluding that his farming operation and his law practice, in combination, comprise his chief source of income, with the result that section 31 of the Act could not apply to him. Mr. Gunn relied on *Gestion S.A.P. Inc. v. Canada (Minister of National Revenue)*, [1994] 1 C.T.C. 2450 (T.C.C.). In that case, the combination question was answered in the taxpayer's favour on the basis that it operated a successful grocery store that sold high-quality meat produced on its own farm. The taxpayer's farming and retail operations were integrally connected in that the farm owed its existence to the retail operation, was nurtured by the retail operation, and existed for the retail operation.

[88] The Judge rejected Mr. Gunn's argument on this point because his farm was not a major contributor to the success of the law practice, and the law practice did not owe its existence or its success to the farm. That conclusion appears to be based on the premise that, in determining whether section 31 applies to a particular taxpayer, farming and a second source of income cannot be "combined" unless there is a connection that is analogous to the connection in *Gestion S.A.P.*

[89] In my view, that is not the correct interpretation of the combination question in section 31. While it is true that the facts of *Gestion S.A.P.* are distinguishable from the facts of this case, it does not follow that the combination question must be answered in the negative unless the connection between the farm and the other

dans le dossier aucun élément autorisant le juge à dire que les activités agricoles de M. Gunn ne laissaient espérer aucune possibilité de profit. C'est là un motif suffisant pour infirmer le jugement de la Cour de l'impôt. Cependant, il y a aussi un deuxième motif.

[87] Après que le juge eut répondu à la question principale par la négative, il devait se pencher sur la question de la combinaison. Ce faisant, il n'a pris en compte que l'argument de M. Gunn selon lequel le succès financier de son cabinet d'avocats était attribuable en partie à une synergie entre son cabinet et son exploitation agricole. M. Gunn a fait valoir que ce lien concret suffisait pour conclure que son exploitation agricole et son cabinet d'avocats, considérés de concert, constituaient sa principale source de revenu, et donc que l'article 31 de la Loi ne pouvait pas s'appliquer à lui. M. Gunn s'est appuyé sur la décision *Gestion S.A.P. Inc. c. Canada (Ministre du Revenu national)* (1993), 94 DTC 1342 (C.C.I.). Dans cette affaire, il a été répondu à la question de la combinaison en faveur de la contribuable, au motif qu'elle exploitait une épicerie florissante qui vendait des viandes de grande qualité produites sur sa propre ferme. Les activités agricoles et les activités de détail de la contribuable étaient intégrées verticalement, en ce sens que la ferme devait son existence aux activités de détail, elle était active grâce aux activités de détail et elle existait pour les activités de détail.

[88] Le juge a rejeté l'argument de M. Gunn sur ce point parce que sa ferme ne contribuait pas d'une manière significative à la prospérité de son cabinet d'avocats, et parce que le cabinet d'avocats ne devait pas son existence ou son succès à la ferme. Cette conclusion semble fondée sur l'idée que, pour savoir si l'article 31 s'applique à un contribuable donné, l'agriculture et une seconde source de revenu ne peuvent pas être « combinées » à moins qu'il existe un lien analogue à celui dont il était question dans la décision *Gestion S.A.P.*

[89] À mon avis, ce n'est pas là la bonne manière d'interpréter la question de la combinaison visée par l'article 31. Il est vrai qu'il y a une distinction entre les faits de la décision *Gestion S.A.P.* et ceux de la présente cause, mais il ne s'ensuit pas qu'il faille répondre par la négative à la question de la combinaison à moins que le

source of income is as close as the farm and the grocery store in that case. As that error in principle is the foundation of the Judge's conclusion on the combination question, it is necessary for this Court to consider that question anew.

[90] A factual connection between farming and another source of income is not a precondition for a positive answer to the combination question in section 31. The notion of "connectedness" has never been part of section 31; indeed it does not appear in its statutory predecessor, section 10 of the *Income War Tax Act*, after 1923.

[91] However, it does not follow that the existence of a connection between farming and the other source of income is irrelevant to the combination question. In this case, Mr. Gunn testified that his farming activities resulted in connections that enhanced the profitability of his law practice. He did not suggest that his law practice owed its existence to his farm, or that any of the expenses of his farming operation were so integrally tied to his law practice that they should, for example, be deductible in computing income from his law practice. His point, as I understand it, was that his time and resources were not neatly divided between farming and the practice of law. Rather, his day-to-day life involved both, and the contacts he made in farming became valuable to his law practice. This seems to me to be a "combination" in the most ordinary meaning of that word. In my view, Mr. Gunn's evidence of the unique "synergy" between his farm and his law practice should have been given some weight in the context of the combination question.

[92] In addition to that factual connection, it is clear from the record that Mr. Gunn's farm and his law practice together comprise virtually all of his income and represent most, if not all, of Mr. Gunn's business-related capital. His farm investment and his farm losses are subsidized by his law practice, leaving overall a substantial income. For the reasons explained in the discussion above, I would have adopted a more

lien entre la ferme et l'autre source de revenu soit aussi étroit que le lien entre la ferme et l'épicerie dans l'espèce *Gestion S.A.P.* Comme cette erreur de principe constitue le fondement de la conclusion du juge sur la question de la combinaison, la Cour doit se pencher à nouveau sur cette question.

[90] Un lien concret entre l'agriculture et une autre source de revenu ne constitue pas une condition préalable à une réponse positive à la question de la combinaison dont parle l'article 31. La notion de « lien » n'a jamais été mentionnée dans l'article 31; elle n'apparaît d'ailleurs pas dans l'article 10 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, l'ancêtre de l'article 31 après 1923.

[91] Cependant, cela ne veut pas dire que l'existence d'un lien entre l'agriculture et l'autre source de revenu n'a pas de pertinence quant à la question de la combinaison. En l'espèce, M. Gunn a témoigné que grâce à ses activités agricoles, il se faisait des relations qui accroissaient la rentabilité de son cabinet d'avocats. Il n'a pas dit que son cabinet d'avocats devait son existence à sa ferme ou que les dépenses de son exploitation agricole étaient si étroitement rattachées à son cabinet qu'elles devraient, par exemple, être déductibles du revenu de son cabinet. Ce qu'il voulait dire, selon moi, c'est qu'il était impossible de répartir nettement, entre l'agriculture et le droit, le temps et les ressources qu'il consacrait à chacune de ces activités. Son quotidien mêlait plutôt les deux, et les relations qu'il tissait dans les milieux agricoles devenaient utiles pour son cabinet. Il me semble qu'il y avait là une « combinaison » au sens le plus ordinaire de ce mot. À mon avis, il aurait fallu accorder au témoignage de M. Gunn, qui faisait état de la « synergie » particulière entre sa ferme et son cabinet, un certain poids en ce qui a trait à la question de la combinaison.

[92] Outre ce lien concret, il ressort clairement du dossier que la ferme et le cabinet de M. Gunn forment la quasi-totalité de son revenu et constituent la majeure partie, sinon la totalité, du capital professionnel de M. Gunn. Ses investissements agricoles et ses pertes agricoles sont subventionnés par son cabinet, donnant lieu globalement à un revenu important. Pour les motifs donnés dans mon analyse ci-dessus, j'aurais adopté une

generous interpretation of the combination question in section 31 that requires an aggregation of the various relevant economic factors (capital, income and time), leading to the conclusion that Mr. Gunn's chief source of income is a combination of farming and the practice of law.

[93] In my view, the result would be the same in this case even if the authority of *Moldowan* precludes me from adopting the more generous interpretation of the combination question. I am unable to distinguish this case from *Kroeker*, particularly once it is recognized that it makes no difference that Ms. Kroeker's non-farm income was from employment, while Mr. Gunn's is from a more lucrative law practice. I also find it difficult to characterize Mr. Gunn's farming activities as a mere sideline, given his substantial investment of capital, time and expertise, and his undisputed evidence as the profit potential of his farm. When all of that evidence is considered in light of Mr. Gunn's evidence as to the ways in which his law practice is enhanced by the factual connection between the farm and the law practice, I would conclude that even on the *Moldowan* interpretation of the combination question, the answer to the combination question is "yes". It follows that he should be entitled to a full deduction for his farm losses.

Conclusion

[94] I would allow this appeal with costs in this Court and in the Tax Court, and I would set aside the Tax Court judgment and refer this matter back to the Minister for reassessment on the basis that section 31 of the *Income Tax Act* did not apply to Mr. Gunn in the years under appeal.

SEXTON J.A.: I agree.

MALONE J.A.: I agree.

interprétation plus libérale de la question de la combinaison dont parle l'article 31, une interprétation qui commande d'agrèger les divers facteurs économiques pertinents (capital, revenu et temps), et donc conclu que la principale source de revenu de M. Gunn est une combinaison de ses activités agricoles et juridiques.

[93] Je conclurais dans le même sens même si la jurisprudence *Moldowan* m'empêchait d'adopter l'interprétation plus libérale de la question de la combinaison. Il m'est impossible de distinguer les faits de la présente cause de ceux de l'affaire *Kroeker*, surtout si l'on admet qu'il est indifférent que le revenu non agricole de M^{me} Kroeker fût un revenu d'emploi alors que celui de M. Gunn est le revenu plus lucratif d'un cabinet d'avocats. Je trouve également difficile de qualifier les activités agricoles de M. Gunn de simples activités secondaires, surtout si l'on considère l'investissement appréciable en capital, en temps et en expertise qu'il y a consacré, et son témoignage non contesté relatif aux possibilités de profit de sa ferme. Si l'on considère l'ensemble de cette preuve à la lumière du témoignage de M. Gunn, selon lequel l'exercice de sa profession d'avocat est stimulé par le lien concret entre ses activités agricoles et juridiques, je conclurais que, même au vu de la jurisprudence *Moldowan* quant à la question de la combinaison, la réponse à cette question serait affirmative. Il s'ensuit qu'il doit bénéficier d'une déduction intégrale de ses pertes agricoles.

Dispositif

[94] J'accueillerai le présent appel, avec dépens dans la présente instance devant la Cour et devant la Cour canadienne de l'impôt, et j'infirmerai le jugement de la Cour de l'impôt et renverrais cette affaire au ministre pour nouvelle cotisation, étant entendu que l'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne s'appliquait pas à M. Gunn pour les années visées par l'appel.

LE JUGE SEXTON, J.C.A. : Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE MALONE, J.C.A. : Je souscris aux présents motifs.