

T-2597-77

T-2597-77

Carl Israel (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Cattanach J.—Toronto, October 25; Ottawa, November 7, 1979.

Income tax — Income calculation — Farming must be chief source of income as a prerequisite to electing to average income over five years pursuant to s. 119 of the Income Tax Act — Farming operation sold by plaintiff within the five year period in question to company owned by him — Income for 1973 solely from deregistered R.R.S.P. that had been derived from farming income — Income for 1974 primarily derived from sale of inventory to company, but with small amount from sources unrelated to farming — Whether or not plaintiff's chief source of income in each of his 1970-74 taxation years inclusive was farming — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 119(1).

This is an appeal from the Tax Review Board's decision confirming the Minister's assessment for plaintiff's 1974 taxation year and dismissing the appeal from that assessment. The Minister's assessment asserted that a condition precedent to plaintiff's electing to average his income during the taxation year and the four preceding taxation years had not been met—that the plaintiff's chief source of income be from farming. Plaintiff operated a mixed farm as sole proprietor from 1965 until November 1972, when a company was incorporated to run the business of the farm, with the plaintiff acting in various capacities, including employee. During the 1973 taxation year, plaintiff had no income from farming, but derived \$4,000 taxable income from the deregistration of a registered retirement savings plan created from funds derived from farming income. Plaintiff's 1974 income included an amount unrelated to farming and an amount related to the sale of plaintiff's inventory to the farming corporation. The issue is whether or not plaintiff's chief source of income in each of his 1970 to 1974 taxation years inclusive has been farming.

Held, the appeal is dismissed. The \$4,000 deposited in a registered retirement savings plan came from farming income for 1972 or earlier but when that amount is paid out, as it was in 1973, it no longer retains the character of farming income but rather is a benefit under that plan and is taxable as such. In determining which of two sources may be the chief source of income, the only criterion present in the facts is a comparison of income from different sources. In 1973 plaintiff's sole receipt of income was \$4,000 from a registered retirement savings plan. There was no income from farming received by plaintiff in that year. Plaintiff's employment by and capacity as an

Carl Israel (Demandeur)

c.

a

La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Cattanach—Toronto, le 25 octobre; Ottawa, le 7 novembre 1979.

b

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — L'agriculture doit être la principale source de revenu pour que le contribuable puisse choisir d'établir la moyenne de son revenu sur cinq ans, en application de l'art. 119 de la Loi de l'impôt sur le revenu — Pendant cette période de cinq ans, le demandeur a vendu l'entreprise agricole à une compagnie dont lui-même était le propriétaire — Le revenu de 1973 provenait exclusivement de la réalisation d'un R.E.E.R. constitué avec un revenu tiré de l'agriculture — Le revenu de 1974 consistait principalement dans le produit de l'inventaire vendu à la compagnie et comprenait une petite fraction provenant de sources n'ayant aucun rapport avec l'agriculture — Il échet d'examiner si pour ses années d'imposition de 1970 à 1974 inclusivement, la principale source de revenu du demandeur était l'agriculture — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 119(1).

e

Appel formé contre la décision de la Commission de révision de l'impôt confirmant la cotisation que le Ministre avait établie pour l'année d'imposition 1974 du demandeur et rejetant l'appel contre cette cotisation. D'après la cotisation du Ministre, le demandeur n'a pas rempli la condition préalable de l'établissement de la moyenne de son revenu pendant l'année d'imposition et les quatre années précédentes, à savoir que l'agriculture devait constituer sa principale source de revenu. Le demandeur exploitait en propriété exclusive une entreprise agricole mixte de 1965 à novembre 1972, date à laquelle une compagnie fut constituée aux fins d'exploitation de la ferme, les divers postes de la compagnie dont celui d'employé étant tenus par le demandeur. Au cours de l'année 1973, le demandeur n'a tiré aucun revenu de l'agriculture, son revenu imposable de \$4,000 provenant de la réalisation d'un régime enregistré d'épargne-retraite constitué avec un revenu tiré de l'agriculture. Le revenu de 1974 du demandeur comprenait un montant provenant de sources n'ayant aucun rapport avec l'agriculture et un montant qui était le produit de l'inventaire vendu par le demandeur à l'entreprise agricole. Il échet d'examiner si pour chacune de ses années d'imposition de 1970 à 1974 inclusivement, la principale source de revenu du demandeur était l'agriculture.

h

Arrêt: l'appel est rejeté. Les \$4,000 déposés dans le régime enregistré d'épargne-retraite provenaient d'un revenu tiré de l'agriculture en 1972 ou avant, mais lorsqu'ils ont été touchés par le demandeur (c'est-à-dire en 1973), ils ne revêtaient plus le caractère d'un revenu tiré de l'agriculture, mais celui d'un avantage engendré par ce régime et, à ce titre, étaient imposables. Pour déterminer laquelle est la principale de deux sources de revenu, le seul critère applicable aux faits de la cause est une comparaison entre les revenus provenant des différentes sources. En 1973, le demandeur a reçu comme seul revenu \$4,000 provenant d'un régime enregistré d'épargne-retraite. Pour cette

i

j

officer of a Company engaged in farming in the 1973 year do not qualify as "personal involvement" in farming and any income received from that employment or office does not qualify as farming income by reason of the express exclusion in section 248(1) of the Act. Plaintiff has failed to establish an essential condition precedent to the application of section 119(1)—that the plaintiff's chief source of income in the averaging year, 1974, and the four immediately preceding years, amongst which four years the 1973 taxation year falls, was farming.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

J. W. Sloan for plaintiff.
I. MacGregor for defendant.

SOLICITORS:

Biggs & Sloan, Waterloo, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

CATTANACH J.: This is an appeal from a decision of the Tax Review Board whereby the learned member of the Board confirmed the assessment of the plaintiff to income tax by the Minister for the plaintiff's 1974 taxation year and dismissed the appeal from that assessment.

A document described as a "notice of assessment" dated July 7, 1975, on which document the printed name "E. B. ARMSTRONG", over the title "DEPUTY MINISTER OF NATIONAL REVENUE FOR TAXATION" appears, which legend by virtue of subsection 244(13) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, lends authenticity to an otherwise unlawful identification, proffers this explanation:

Your election to average has been disallowed because your chief source of income in the averaging period was not farming or fishing.

A notice of objection to that assessment was lodged in response to which by a notification dated December 8, 1975, on stationery properly identifying its source and with the courtesy of a manual signature, the Minister confirmed the assessment on the ground that:

année-là, le demandeur n'a reçu aucun revenu tiré de l'agriculture. Son emploi de dirigeant d'une compagnie qui, en 1973, exploitait une entreprise agricole ne saurait être qualifié d'«engagement personnel» en agriculture pas plus qu'un revenu tiré de cette charge ou de cet emploi ne constitue un revenu tiré de l'agriculture en raison de l'exclusion expressément prévue à l'article 248(1) de la Loi. Le demandeur n'a pas réussi à établir une condition essentielle préalable à l'application de l'article 119(1), à savoir que l'agriculture a été sa principale source de revenu pendant l'année 1974, année d'établissement de la moyenne, et les quatre années précédentes, dont l'année 1973.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

J. W. Sloan pour le demandeur.
I. MacGregor pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Biggs & Sloan, Waterloo, pour le demandeur.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE CATTANACH: Il s'agit ici de l'appel d'une décision rendue par la Commission de révision de l'impôt confirmant la cotisation que le Ministre avait établie pour l'année d'imposition 1974 du demandeur et rejetant l'appel que celui-ci avait interjeté contre cette cotisation.

Un «avis de cotisation» daté du 7 juillet 1975, portant le nom imprimé «E. B. ARMSTRONG» au-dessus du titre «SOUS-MINISTRE DU REVENU NATIONAL POUR L'IMPÔT», ce qui, en vertu du paragraphe 244(13) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63, prête authenticité à un document qui autrement serait illégal, fournit l'explication suivante:

[TRADUCTION] On vous a refusé le choix d'établir la moyenne parce que votre principale source de revenu pendant la période d'établissement de la moyenne n'était ni l'agriculture ni la pêche.

Le demandeur a déposé un avis d'opposition contre cette cotisation. Le 8 décembre 1975, dans sa réponse sur papier à en-tête officiel où il a courtoisement apposé une signature manuscrite, le Ministre a confirmé la cotisation au motif que:

The taxpayer's chief source of income was not farming during the taxation year and the four immediately preceding years within the meaning of subsection 119(1) of the Act.

Section 119(1) reads:

119. (1) Where an individual's chief source of income has been farming or fishing for a taxation year (in this section referred to as the "year of averaging") and the 4 immediately preceding years for which he has filed returns of income as required by this Part (in this section referred to as the "preceding years"), if the individual, on or before the day on or before which he was required to file a return of his income for the year of averaging, or on or before the day on or before which he would have been required to file such a return if any tax had been payable by him for the year of averaging, files with the Minister an election in prescribed form, the tax payable under this Part for the year of averaging is an amount determined by the following rules:

The subsection then proceeds to outline the formula for computing the tax.

The purpose of the section is abundantly clear. Farmers are recognized as being peculiarly vulnerable to the vagaries of nature with consequent fluctuations in income from year to year. Farming is a hazardous occupation subjected to the elements which cannot be foreseen, guarded against or mitigated.

Thus the purpose of section 119 is to provide a measure of stability in the income tax exacted of farmers by extending to them the privilege, if they elect to exercise it, of averaging their income over five-year periods. They do not pay tax on an annual basis as other taxpayers do. In the last year of the five-year period (in this instance 1974) which is the "averaging year" the averaging process is invoked over the five-year period in accordance with the formula prescribed.

Basically what the formula accomplishes is that for the "averaging period" which consists of the averaging year and the four preceding years (in this instance 1974, the averaging year, and 1973, 1972, 1971 and 1970) the aggregate net income is apportioned equally to each of those years and taxes payable are recomputed on that basis.

The tax payable for the fifth or "averaging" year is what remains after deducting the taxes

[TRANSLATION] Pendant l'année d'imposition et les quatre années précédentes, la principale source de revenu du contribuable n'a pas été l'agriculture au sens du paragraphe 119(1) de la Loi.

a Voici le libellé de l'article 119(1):

119. (1) Lorsque, pendant une année d'imposition (désignée dans le présent article comme «année d'établissement de la moyenne») et les 4 années précédentes pour lesquelles un particulier a produit des déclarations de revenu conformément à la présente Partie (désignées dans le présent article comme «années précédentes»), la principale source de revenu de ce particulier a été l'agriculture ou la pêche, si ce particulier, au plus tard à la date limite où il était tenu de produire une déclaration de son revenu pour l'année d'établissement de la moyenne, ou au plus tard à la date limite où il aurait été tenu de produire une semblable déclaration si quelque impôt avait été payable par lui pour l'année d'établissement de la moyenne, fait part de son choix au Ministre en la forme prescrite, l'impôt payable en vertu de la présente Partie pour l'année d'établissement de la moyenne est un montant déterminé conformément aux règles suivantes:

d On y expose ensuite la formule prescrite pour le calcul de l'impôt.

e L'objet de l'article est très clair. Il reconnaît que les cultivateurs sont tout particulièrement vulnérables aux caprices de la nature, qui entraînent des fluctuations de revenus d'une année à l'autre. L'agriculture est un métier plein de risques, soumis à des impondérables que l'on ne peut ni prévoir ni tempérer ni éviter.

g L'article 119 a donc pour objet d'assurer une certaine stabilité à l'impôt sur le revenu des cultivateurs en leur accordant le privilège, s'ils choisissent de s'en prévaloir, d'établir une moyenne de leurs revenus sur cinq ans. Ils ne paient pas leurs impôts chaque année, comme les autres contribuables. L'«année d'établissement de la moyenne» (en l'espèce, 1974) est la dernière année de cette période quinquennale et le processus s'étale sur les cinq années conformément à la formule prescrite.

i En bref, la formule a le résultat suivant: pour la «période d'établissement de la moyenne», qui comprend l'année d'établissement et les quatre années précédentes (en l'espèce, 1974, année d'établissement, et 1973, 1972, 1971 et 1970), le revenu total net est réparti également sur chacune des années et l'impôt est recalculé sur cette base.

j L'impôt payable pour la cinquième année ou année «d'établissement de la moyenne» est le reli-

paid in the first four years from the aggregate of the whole five years.

However the conditions precedent to a farmer electing to average his income under subsection 119(1) is that his chief source of income for the year of averaging and the four immediately preceding years for which he has filed returns as required by Part I has been farming.

The issue in this appeal is whether the plaintiff's chief source of income in each of his 1970 to 1974 taxation years inclusive has been farming. If farming has been the plaintiff's chief source of income in each year then he is entitled to elect to average. If farming has not been his chief source of income in each and every one of the five years then he is not entitled to average.

It is a well established rule that the exemption provisions of a taxing statute must be construed strictly.

Therefore the plaintiff to avail himself of the provisions of section 119 of the Act must show that every constituent element necessary to its applicability is present in his case and that every condition required by the section has been complied with.

Prior to the hearing of this matter the parties agreed upon the following statement of facts:

AGREED STATEMENT OF FACTS

1. The Plaintiff filed a return of income tax with the Minister of National Revenue for each of his 1970, 1971, 1972, 1973 and 1974 taxation years, reporting in each year the following gross and taxable incomes:

Year	Gross	Taxable
1970	\$ 1,586.00	\$ nil
1971	2,813.00	nil
1972	32,502.00	24,476.99
1973	4,000.00	nil
1974	44,162.00	35,540.00

2. The Plaintiff commenced mixed farming as a sole proprietor on his farm ("the farm") in Wallenstein, Ontario in 1965; the year end of the sole proprietorship at all material times, was December 31.

3. On November 1, 1972, Carl Israel Farms Limited ("the Company") was incorporated for the purpose of running the business of the farm, the year end of the Company, at all material times, was October 31.

quat après déduction des impôts payés pendant les quatre premières années.

Toutefois, pour qu'un cultivateur puisse se prévaloir du choix d'établir la moyenne de son revenu en vertu du paragraphe 119(1), il faut que l'agriculture ait constitué sa principale source de revenu pendant l'année d'établissement et les quatre années précédentes pour lesquelles il a produit des déclarations de revenu conformément à la Partie I.

Dans le présent appel, le point litigieux est le suivant: pour chacune des cinq années (de 1970 à 1974 inclusivement), l'agriculture a-t-elle été la principale source de revenu du demandeur? Une réponse affirmative permettrait à ce dernier de se prévaloir de l'établissement de la moyenne; une réponse négative ne le lui permettrait pas.

L'interprétation stricte de toutes les dispositions législatives d'exemption en matière fiscale constitue une règle solidement établie.

Donc, pour se prévaloir de l'article 119 de la Loi, le demandeur doit prouver que sa cause renferme tous les éléments nécessaires et satisfait à toutes les conditions requises.

Avant l'audition de la présente action, les parties ont déposé l'exposé conjoint des faits suivant:

[TRADUCTION] EXPOSÉ CONJOINT DES FAITS

1. Le demandeur a adressé au ministre du Revenu national des déclarations d'impôt sur le revenu pour les années d'imposition 1970, 1971, 1972, 1973 et 1974, qui font état des revenus bruts et imposables suivants:

Année	Revenu brut	Revenu imposable
1970	\$ 1,586.00	\$ néant
1971	2,813.00	néant
1972	32,502.00	24,476.99
1973	4,000.00	néant
1974	44,162.00	35,540.00

2. Le demandeur a commencé en 1965 à exploiter en propriété exclusive une entreprise agricole mixte («la fermes») à Wallenstein (Ontario). A toutes les époques en cause, son exercice financier se terminait le 31 décembre de chaque année.

3. Le 1^{er} novembre 1972, Carl Israel Farms Limited («la Compagnie») a été constituée aux fins d'exploiter la ferme. A toutes les époques en cause, l'exercice financier de la Compagnie se terminait le 31 octobre de chaque année.

4. On November 1, 1972, and at all material times thereafter, the Plaintiff and his wife were the sole directors, officers and employees of the company and held 70% and 30% of the outstanding shares, respectively.

5. On November 1, 1972 by the First Agreement dated January 25, 1973, the assets of the Plaintiff's farming business were sold to the Company at their book value as follows:

Vacant Land S ½ Lot 4, Concession 4,			
Township of Peel, 70 acres	25,000.00		
Equipment	14,219.00		
Prepaid expense	125.00	\$ 39,344.00	

Liabilities Assumed

Bank Overdraft	10.00		
Bank Loan	7,000.00		
Note—Carolyn Israel	2,100.00		
Mortgage—I. Gingrich	4,000.00	\$ 13,110.00	
<u>Net Assets</u>			\$ 26,234.00

and in payment thereof the Plaintiff was issued 69 common shares of the Company at \$1.00 each and a promissory note dated January 25, 1973 payable on demand in the amount of \$26,165.00 which note is still outstanding in full; a copy of the First Agreement and promissory note relating thereto is attached and forms Exhibit A to this Agreed Statement of Facts.

6. On November 1, 1972, by the Second Agreement dated January 25, 1973, the inventory of the Plaintiff's farming business was sold to the Company for the amount of \$42,950.00 and in payment thereof the Plaintiff received a promissory note dated November 1, 1972 due January 2, 1973 in the amount of \$2,000.00 and a promissory note dated November 1, 1972 due January 1, 1974 in the amount of \$40,950.00 both of which were exchanged for demand notes in the same amount issued by the Company to the Plaintiff on October 31, 1974 which notes are still outstanding in full; a copy of the Second Agreement and Promissory Notes relating thereto are attached and form Exhibit B to this Agreed Statement of Facts.

7. On January 25, 1973, by the Third Agreement dated January 25, 1973, the Plaintiff agreed to transfer to the Company remaining farm land for the amount of \$114,000.00 which was effected by Deed dated December 7, 1973 and registered January 11, 1974, and in payment thereof the Company assumed existing encumbrances in the amount of \$30,710.00 and the Plaintiff received 2000 Preference shares at \$10.00 each and a promissory note dated January 25, 1973 payable on demand in the amount of \$63,290.00 which was exchanged for a demand note in the same amount issued by the Company to the Plaintiff on October 31, 1974 which note is still outstanding in full; a copy of the Third Agreement and Promissory Note relating thereto is attached and forms Exhibit C to this Agreed Statement of Facts.

8. The opening balance sheet of the Company as of November 1, 1972 and the financial statements of the Company for the

4. Le 1^{er} novembre 1972 et depuis lors, à toutes les époques en cause, le demandeur et son épouse ont été les seuls administrateurs, dirigeants et employés de la Compagnie et ont détenu respectivement 70% et 30% des actions en circulation.

a 5. Le 1^{er} novembre 1972, par un premier contrat en date du 25 janvier 1973, le demandeur a vendu à la Compagnie les avoirs de son exploitation agricole à leur valeur comptable nette suivante:

Terres inoccupées S ½ Lot 4, Concession 4,			
b Canton de Peel, 70 acres	25,000.00		
Équipement	14,219.00		
Dépenses payées d'avance	125.00	\$ 39,344.00	

c Passif assumé

d Découvert	10.00		
Emprunt bancaire	7,000.00		
Billet—Carolyn Israel	2,100.00		
Mortgage—I. Gingrich	4,000.00	\$ 13,110.00	
<u>Avoirs nets</u>			\$ 26,234.00

e et le demandeur a reçu, en paiement, 69 actions ordinaires de la Compagnie à \$1.00 chacune et un billet à ordre de \$26,165 daté du 25 janvier 1973 et payable sur demande, qui est encore entièrement impayé. Des copies du premier contrat et du billet à ordre y afférent sont annexées au présent exposé conjoint et constituent la pièce «A».

f 6. Le 1^{er} novembre 1972, par un second contrat en date du 25 janvier 1973, le demandeur a vendu à la Compagnie l'inventaire de son exploitation agricole pour \$42,950. Il a reçu, en paiement, un billet à ordre de \$2,000 daté du 1^{er} novembre 1972 et exigible le 2 janvier 1973, ainsi qu'un billet à ordre de \$40,950 daté du 1^{er} novembre 1972 et exigible le 1^{er} janvier 1974. Les deux billets à ordre ont été échangés contre des billets à vue de même montant émis par la Compagnie en faveur du demandeur le 31 octobre 1974, qui sont encore entièrement impayés. Des copies du second contrat et des billets à ordre y afférent sont annexées au présent exposé conjoint et constituent la pièce «B».

g 7. Le 25 janvier 1973, le demandeur a conclu un troisième contrat par lequel il a accepté de transférer à la Compagnie ses dernières terres cultivables pour \$114,000. Le transfert a été effectué par acte le 7 décembre 1973 et enregistré le 11 janvier 1974. En paiement, la Compagnie a assumé un passif de \$30,710 et le demandeur a reçu 2,000 actions privilégiées à \$10 chacune, ainsi qu'un billet à ordre de \$63,290 daté du 25 janvier 1973 et payable sur demande, qui a été échangé contre un billet à vue de même montant émis par la Compagnie le 31 octobre 1974 et qui est encore entièrement impayé. Des copies du troisième contrat et du billet à ordre y afférent sont annexées au présent exposé conjoint et constituent la pièce «C».

j 8. Le bilan initial de la Compagnie au 1^{er} novembre 1972 et ses états financiers pour les années d'imposition 1973 et 1974 sont

1973 and 1974 taxation years are attached and form Exhibits D, E and F, respectively to this Agreed Statement of Facts.

9. The Plaintiff, during the years 1970, 1971 and until November 1, 1972 was engaged in the business of farming.

10. The Plaintiff, from November 1, 1972 was an employee of the Company and was not paid any salary by the Company in 1972, 1973 and 1974.

11. The Company, from November 1, 1972, was engaged in the business of farming.

12. From November 1, 1972, the Plaintiff on his own behalf and not as an employee of the Company maintained the buildings and the laneways with respect to the property referred to in the Third Agreement until the property was transferred to the Company, however, all expenses incurred in this regard were charged directly to the Company.

13. From November 1, 1972, the property referred to in the Third Agreement was used by the Company free of charge.

14. The Plaintiff at all material times reported income on a cash basis.

15. The incomes for the years 1970, 1971 and 1972 were as follows:

Year	Farming Income	Other Income	Total Income	Percentage from Farming
1970	\$ 1,414.00	\$172.00	\$ 1,586.00	89.16%
1971	\$ 2,813.00	\$ nil	\$ 2,813.00	100.00%
1972	\$32,502.00	\$ nil	\$32,502.00	100.00%

16. In 1973, the Plaintiff had no income from farming.

17. In 1973, \$4,000.00 of taxable income was derived from the deregistration of a R.R.S.P. which Plan was commenced in 1972 by a deposit of \$4,000.00; said monies for the deposit having come from farming income.

18. The income earned by the Plaintiff in 1974 in the amount of \$44,162.00 included the amount of \$1,212.00 from sources unrelated to farming and the amount of \$42,950.00 relating to the sale of the Plaintiff's inventory to the Company pursuant to the Second Agreement.

I have not reproduced the exhibits to the agreed statement of facts. The first such exhibit in Exhibit A mentioned in paragraph 5 of the statement of facts is an agreement whereby the assets of the plaintiff's farming business were sold to a company incorporated by him. Exhibit B is mentioned in paragraph 6 and is an agreement for the sale of the plaintiff's stock in trade to the Company. The proceeds of that sale are in my view, income from farming. Exhibit C mentioned in paragraph 7 is an agreement whereby the plaintiff sold his farm land to the Company. Exhibits D, E and F are the

annexés au présent exposé conjoint et constituent respectivement les pièces «D», «E» et «F».

9. Pendant les années 1970, 1971 et jusqu'au 1^{er} novembre 1972, le demandeur a exploité une entreprise agricole.

10. A partir du 1^{er} novembre 1972, le demandeur a été employé par la Compagnie qui ne lui a versé aucun salaire en 1972, 1973 et 1974.

11. A partir du 1^{er} novembre 1972, la Compagnie a exploité une entreprise agricole.

12. A partir du 1^{er} novembre 1972, le demandeur en son nom propre et non pas en qualité d'employé de la Compagnie, a entretenu les bâtiments et les chemins du bien-fonds visé au troisième contrat, jusqu'à ce que celui-ci soit transféré à la Compagnie. Toutefois, cette dernière a assumé directement toutes les dépenses afférentes à cet entretien.

13. A partir du 1^{er} novembre 1972, la Compagnie a utilisé gratuitement le bien-fonds visé au troisième contrat.

14. A toutes les époques en cause, le demandeur a déclaré son revenu sous forme de comptabilité de caisse.

15. Les revenus pour les années 1970, 1971 et 1972 sont les suivants:

e Année	Revenu tiré de l'agriculture	Autre revenu	Revenu total	Pourcentage représenté par le revenu tiré de l'agriculture
1970	\$ 1,414.00	\$ 172.00	\$ 1,586.00	89.16%
1971	\$ 2,813.00	\$ néant	\$ 2,813.00	100.00%
1972	\$32,502.00	\$ néant	\$32,502.00	100.00%

16. En 1973, le demandeur n'a tiré aucun revenu de l'agriculture.

17. En 1973, \$4,000 de son revenu imposable provenaient de la résiliation d'un R.E.E.R. auquel le demandeur avait souscrit en 1972 par un dépôt de \$4,000 qui, lui, constituait un revenu tiré de l'agriculture.

18. Le revenu que le demandeur a gagné en 1974, soit \$44,162, comprenait un montant de \$1,212 qui provenait de sources n'ayant aucun rapport avec l'agriculture, et un montant de \$42,950 qui était le produit de l'inventaire vendu à la Compagnie au titre du second contrat.

Je n'ai pas reproduit les pièces annexées à l'exposé conjoint des faits. La première d'entre elles, la pièce «A», mentionnée au paragraphe 5 de l'exposé conjoint, est le contrat par lequel le demandeur a vendu à une compagnie qu'il a constituée, les avoirs de son exploitation agricole. La pièce «B», mentionnée au paragraphe 6, est le contrat par lequel le demandeur a vendu à la Compagnie l'inventaire de son exploitation agricole. A mon avis, le produit de cette vente constitue un revenu tiré de l'agriculture. La pièce «C», mentionnée au paragraphe 7, est le contrat par lequel le deman-

opening balance sheet of the Company and the financial statements of the Company for the 1973 and 1974 taxation years.

It is abundantly clear from paragraph 9 of the agreed statement of facts that the plaintiff was engaged in farming during the years 1970, 1971 and until November 1, 1972. It is equally clear that the plaintiff's chief source of income in those taxation years was farming.

From November 1, 1972 there is no doubt that the plaintiff was an officer and employee of the Company (see paragraph 4 of the agreed statement of facts) from which it follows from the definition of "farming" in section 248(1) of the Act that since the plaintiff held an office or employment under a Company engaged in farming this office and employment precludes the plaintiff being engaged in farming by virtue of that office and employment.

However, as submitted by counsel for the plaintiff, the fact that the plaintiff was an officer and employee of a "person" engaged in farming would not preclude the plaintiff from having farming as his chief source of income if he engaged in farming on his own behalf and separate and apart from his office and employment. There is no allegation whatsoever in the agreed statement of facts that such is the case. Neither the allegations in paragraph 12 of the agreed statement of facts nor the provisions of the agreement, Exhibit C thereto, justify such a conclusion.

In paragraph 16 of the agreed statement of facts it is stated that the plaintiff had no income from farming in his 1973 taxation year.

However paragraph 17 recites:

17. In 1973, \$4,000.00 of taxable income was derived from the deregistration of a R.R.S.P. which Plan was commenced in 1972 by a deposit of \$4,000.00; said monies for the deposit having come from farming income.

I accept without question that the \$4,000 deposited in a registered retirement savings plan came from farming income for 1972 or earlier but when that amount is paid out, as it was in 1973, it no longer retains the character of farming income but rather is a benefit under that plan and is taxable as such.

deur a vendu à la Compagnie ses terres cultivables. Les pièces «D», «E» et «F» sont le bilan et les états financiers de la Compagnie pour les années d'imposition 1973 et 1974.

^a Il ressort très nettement du paragraphe 9 de l'exposé conjoint des faits que le demandeur s'est adonné à l'agriculture pendant les années 1970, 1971 et jusqu'au 1^{er} novembre 1972. Il est non moins clair que pendant cette période, l'agriculture a été sa principale source de revenu.

^b A partir du 1^{er} novembre 1972, il ne fait aucun doute que le demandeur a été dirigeant et employé de la Compagnie (voir le paragraphe 4 de l'exposé conjoint des faits). Or, il ressort de la définition du terme «agriculture» donné par l'article 248(1) de la Loi que puisque le demandeur a occupé une charge ou un emploi auprès d'une compagnie exploitant une entreprise agricole, il ne peut prétendre s'être adonné à l'agriculture depuis cette date.

^c Toutefois, comme le fait observer son avocat, le fait d'avoir été dirigeant et employé d'une «personne» exploitant une entreprise agricole ne l'empêche pas pour autant d'avoir l'agriculture comme principale source de revenu si, indépendamment de sa charge et de son emploi, il exploite une entreprise agricole pour son propre compte. Rien dans l'exposé conjoint des faits n'indique que c'est le cas. Ni le libellé de son paragraphe 12 ni les dispositions du contrat (pièce «C») ne justifient une pareille conclusion.

^d Le paragraphe 16 de l'exposé conjoint déclare que le demandeur n'a tiré aucun revenu de l'agriculture pendant l'année d'imposition 1973.

^e Toutefois, le paragraphe 17 rapporte ce qui suit:

^f 17. En 1973, \$4,000 de son revenu imposable provenaient de la résiliation d'un R.E.E.R. auquel le demandeur avait souscrit en 1972 par un dépôt de \$4,000 qui, lui, constituait un revenu tiré de l'agriculture.

^g J'accepte sans discuter que les \$4,000 déposés dans le régime enregistré d'épargne-retraite provenaient d'un revenu tiré de l'agriculture en 1972 ou avant, mais lorsqu'ils ont été touchés par le demandeur (c'est-à-dire en 1973), ils ne revêtaient plus le caractère d'un revenu tiré de l'agriculture, mais celui d'un avantage engendré par ce régime et, à ce titre, étaient imposables.

That is the only income which the plaintiff received in 1973. For the reasons expressed above it is not income from farming.

Counsel for the plaintiff pointed out that even if no farming income was received in a taxation year it is still possible that farming can be the chief source of taxpayer's income in that year.

This is so. It has been held in many instances that a source may be source of income in a particular taxation year even though the taxpayer receives no income or suffers a loss. This being so the simple mathematical task of computing the net income from two sources (if there are two sources) is not a conclusive test for determining which of two sources may be the chief source. To so determine resort may be had to other criteria.

In this respect Ryan J. in *Moldowan v. The Queen* [1976] 1 F.C. 355 said [at page 370]:

In seeking an answer, gross income, net income, capital investment, cash flow, personal involvement, and other factors may be relevant considerations.

While the criteria specifically mentioned by Mr. Justice Ryan were not intended to be all inclusive, nevertheless none of the specific criteria mentioned is present in the facts of the present appeal nor any facts *ejusdem generis* thereto.

Accordingly the only criterion remaining is a comparison of income from different sources.

In 1973 the sole receipt of income by the plaintiff was \$4,000 from a registered retirement savings plan which, for the reasons previously expressed is not income from farming. There was no income from farming received by the plaintiff in that year. His employment by and capacity as an officer of a Company engaged in farming in the 1973 year do not qualify as "personal involvement" in farming nor does any income received from that employment or office qualify as farming income by reason of the express exclusion in section 248(1) of the Act.

Therefore the plaintiff had no farming income in 1973 and, as previously stated, there is no evidence that the plaintiff was engaged in farming

Il s'agit là du seul revenu que le demandeur a reçu en 1973. Pour les raisons que je viens d'exposer, il n'était pas tiré de l'agriculture.

^a L'avocat du demandeur a fait observer que même si un contribuable ne reçoit aucun revenu tiré de l'agriculture pour une année d'imposition donnée, il est malgré tout possible que l'agriculture soit sa principale source de revenu.

^b C'est vrai. Plusieurs jugements ont déclaré qu'une source peut être considérée une source de revenu, même pour une année d'imposition où le contribuable ne reçoit aucun revenu ou subit une perte. Cela dit, la simple tâche mathématique de calculer le revenu net tiré de deux sources (s'il y en a deux) n'est pas un critère probant pour déterminer laquelle est la principale. Pour ce faire, il faut recourir à d'autres critères.

^d A ce sujet, dans *Moldowan c. La Reine* [1976] 1 C.F. 355, le juge Ryan déclare [à la page 370]:

Dans la recherche d'une réponse, on pourra tenir compte du revenu brut, du revenu net, du capital investi, des bénéfices avant amortissement, des engagements personnels et d'autres facteurs.

^f Les critères que le juge Ryan énonce ne visent pas à être exhaustifs; néanmoins, aucun d'entre eux ne s'applique aux faits de l'espèce ni à aucun fait *ejusdem generis* y afférent.

En conséquence, une comparaison entre les revenus provenant des différentes sources est le seul critère qui reste.

^g En 1973, le demandeur a reçu comme seul revenu \$4,000 provenant d'un régime enregistré d'épargne-retraite, lequel revenu n'est pas, pour les raisons que je viens d'exposer, tiré de l'agriculture.

^h Donc, pour ladite année, le demandeur n'a reçu aucun revenu tiré de l'agriculture. Son emploi de dirigeant d'une compagnie qui, en 1973, exploitait une entreprise agricole ne saurait être qualifié d'«engagement personnel» en agriculture pas plus qu'un revenu tiré de cette charge ou de cet emploi ne constitue un revenu tiré de l'agriculture en raison de l'exclusion expresse énoncée à l'article 248(1) de la Loi.

^j Donc, en 1973, le demandeur n'a pas tiré de revenu de l'agriculture, comme je l'ai déjà dit, et rien ne prouve qu'il se soit adonné à l'agriculture

from November 1, 1972 to December 31, 1974 other than as an employee and officer of the Company engaged in the business of farming which does not qualify as farming by specific statutory definition.

Accordingly the plaintiff has failed to establish an essential condition precedent to the application of section 119(1) that is to say that the plaintiff's chief source of income in the averaging year, 1974, and the four immediately preceding years, amongst which four years the 1973 taxation year falls, was farming.

For the foregoing reasons the appeal is dismissed with costs.

du 1^{er} novembre 1972 au 31 décembre 1974, sinon comme employé et dirigeant d'une compagnie exploitant une entreprise agricole, ce qui, d'après la Loi, ne le qualifie pas pour autant comme exploitant agricole.

Le demandeur n'a donc pas réussi à établir une condition essentielle préalable à l'application de l'article 119(1), à savoir que l'agriculture a été sa principale source de revenu pendant l'année 1974, année d'établissement de la moyenne, et les quatre années précédentes, dont l'année 1973.

Pour ces motifs, je rejette l'appel avec dépens.