

T-4485-81

T-4485-81

The Queen (Plaintiff)

v.

William Yates (Defendant)

Trial Division, Mahoney J.—Toronto, March 9;
Ottawa, March 10, 1983.

Income tax — Income calculation — Capital gain — Principal residence — Appeal by Crown from Tax Review Board — Defendants wanting only enough land for residence but purchasing 10 acres being minimum required by municipal zoning — No more than one acre used for residential purposes — Defendants selling 9.3 acres excluding residence to City under expropriation threat — Whether acreage sold constituting principal residence so that disposition resulting in tax-exempt capital gain — No argument that partial disposition of principal residence impossible — “Individual’s” in s. 54(g) synonymous with “taxpayer’s” — Critical time being moment before disposition — Where objective test met by taxpayer unnecessary to consider subjective test based on actual contribution of contiguous land to use and enjoyment as residence though might be proper — Factors referred to re s. 24(6) Expropriation Act possibly relevant where appropriate — Entire 10 acres contributing to use and enjoyment as residence since defendants could not legally have occupied as residence with less — Therefore disposition of principal residence — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 40(2), 54(g), 178(2) — Expropriation Act, R.S.C. 1970 (1st Supp.), c. 16, s. 24(6).

COUNSEL:

H. Erlichman for plaintiff.
C. A. Maiocco for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
C. A. Maiocco, Guelph, for defendant.

The following are the reasons for order rendered in English by

MAHONEY J.: This action was tried on common evidence with a like action against the defendant’s wife, May Yates, Court file no. T-4484-81. The evidence consisted entirely of the transcript of the Tax Review Board hearing, which included a par-

La Reine (demanderesse)

c.

William Yates (défendeur)

Division de première instance, juge Mahoney—
Toronto, 9 mars; Ottawa, 10 mars 1983.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Gain en capital — Résidence principale — Appel interjeté par la Couronne d’une décision de la Commission de révision de l’impôt — Les défendeurs voulaient seulement un fonds de terre assez grand pour y habiter mais ils ont acheté un terrain de 10 acres qui était la superficie minimale imposée par le règlement de zonage municipal — Ils n’ont pas utilisé plus d’un acre pour leur habitation — Craignant d’être expropriés, ils ont vendu à la ville 9,3 acres qui n’incluaient pas leur maison — Il s’agit de savoir si la superficie vendue constituait une résidence principale dont la disposition a produit un gain en capital non imposable — On n’a pas prétendu que la vente partielle d’une résidence principale est impossible — Le mot «particulier» employé à l’art. 54(g) est synonyme de «contribuable» — L’époque déterminante est la période qui a précédé la disposition — Lorsqu’un contribuable répond à un critère objectif, il est inutile de prendre en considération un critère subjectif, tel que la contribution du fonds de terre contigu à l’usage et à la jouissance du logement à titre de résidence, même si ce critère peut être acceptable — Les facteurs mentionnés à l’art. 24(6) de la Loi sur l’expropriation pourraient être pris en considération dans les circonstances appropriées — L’ensemble des 10 acres a contribué à l’usage et à la jouissance du logement à titre de résidence puisque les défendeurs ne pouvaient légalement occuper leur logement à titre de résidence sur une superficie inférieure — La disposition portait donc sur une résidence principale — Loi de l’impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 40(2), 54(g), 178(2) — Loi sur l’expropriation, S.R.C. 1970 (1^{er} Supp.), chap. 16, art. 24(6).

AVOCATS:

H. Erlichman pour la demanderesse.
C. A. Maiocco pour le défendeur.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
C. A. Maiocco, Guelph, pour le défendeur.

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

LE JUGE MAHONEY: La présente action a été entendue sur preuve commune en même temps qu’une action semblable dirigée contre May Yates, l’épouse du défendeur, n° du greffe T-4484-81. La preuve a été tirée en totalité de la transcription de

tial agreed statement of facts. The only issue for determination is whether the disposition in issue resulted in a taxable capital gain. The amount of the gain is, if necessary, to be subject of further proceedings.

The defendants acquired a ten-acre parcel of vacant land near Guelph on which, in 1964, they built their home. Ten acres was the minimum residential parcel then permitted by the zoning. The zoning by-law was subsequently amended to require a 25-acre minimum. The defendants continued to reside there as legal non-conforming users.

When they bought, the defendants did not want ten acres; they wanted only enough land for their residence but had to buy at least ten acres. They did not use more than an acre for residential purposes. The balance was rented to a neighbouring farmer who grew crops on it.

In 1978, the defendants sold 9.3 acres to the City of Guelph under threat of expropriation. The 9.3 acres did not include the residence. The defendants continue to reside on the remaining 0.7 acre plus an adjacent 0.225 acre transferred to them by the City as part of the consideration for the 9.3 acres.

The issue is whether the disposition of the 9.3 acres was a disposition of a principal residence. It was not argued that, by its very nature, a principal residence cannot be subject of a partial disposition. If the disposition of the 9.3 acres was a disposition of a principal residence, the capital gain thereon is exempted from tax by paragraph 40(2)(b) of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148, as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63]. The definition of "principal residence" by paragraph 54(g) is both lengthy and complex. It is desirable to recite only the material part.

54. ...

(g) ... the "principal residence" of a taxpayer for a taxation year shall be deemed to include ... the land adjacent to the housing unit and such portion of any immediately contiguous land as may reasonably be regarded as contributing to the taxpayer's use and enjoyment of the housing unit as a residence, except that where the total area of the subjacent

l'audience tenue devant la Commission de révision de l'impôt, y compris une partie de l'exposé conjoint des faits. La seule question à trancher est de savoir si la disposition en question a produit un gain en capital imposable. Le montant du gain fera, si nécessaire, l'objet d'une poursuite ultérieure.

Les défendeurs ont acheté, près de Guelph, un terrain vacant de dix acres, sur lequel ils ont construit leur maison en 1964. La superficie minimale d'une parcelle résidentielle imposée alors par le règlement de zonage était de dix acres. Ce règlement a été modifié par la suite pour porter la superficie minimale à 25 acres. Les défendeurs ont continué de résider sur ce terrain, comme usagers non conformes légitimes.

Les défendeurs ne souhaitent pas acheter un terrain de dix acres, mais ont été contraints de le faire alors qu'ils voulaient seulement un fonds de terre assez grand pour y habiter. Ils n'ont pas utilisé plus d'un acre pour leur habitation et ils ont loué le reste du terrain à un fermier voisin qui l'a cultivé.

En 1978, craignant d'être expropriés, les défendeurs ont vendu 9,3 acres à la ville de Guelph. Les 9,3 acres n'incluaient pas leur maison. Les défendeurs ont continué de résider sur la superficie de 0,7 acre qui restait, à laquelle s'ajoutait 0,225 acre que la ville a cédé en contrepartie partielle des 9,3 acres.

La question en litige est de savoir si la vente des 9,3 acres constitue une vente de résidence principale. Personne n'a prétendu que, par sa nature même, une résidence principale ne peut faire l'objet d'une disposition partielle. Si la vente des 9,3 acres est une vente de résidence principale, le gain en capital réalisé est exempt d'impôt en vertu de l'alinéa 40(2)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148, mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63]. La définition de «résidence principale» à l'alinéa 54g) est longue et complexe. Je n'en cite que l'extrait pertinent:

54. ...

g) ... la «résidence principale» d'un contribuable pour une année d'imposition est réputée comprendre ... le fonds de terre sur lequel repose le logement et toute partie d'un fonds de terre contigu qui peut raisonnablement être considéré comme facilitant au contribuable l'usage et la jouissance du logement à titre de résidence, sauf que, si la superficie totale

land and of that portion exceeds one acre, the excess shall be deemed not to have contributed to the individual's use and enjoyment of the housing unit as a residence unless the taxpayer establishes that it was necessary to such use and enjoyment;

I take the word "individual's" to be synonymous with "taxpayer's"; perhaps the draftsman wearied of the tedious repetition of "taxpayer" and variations thereof as he approached the end of a sentence of over 400 words.

In my opinion, the critical time is the moment before disposition. It is possible that a subjective test, involving the actual contribution of the immediately contiguous land to the taxpayer's use and enjoyment of the unit as residence, may be admissible. Perhaps such factors as are commonly taken into account in applying subsection 24(6) of the *Expropriation Act*¹ could be relevant in appropriate circumstances. However, whether or not a subjective test is properly to be applied, an objective test surely is and if, in its application, it is found that the taxpayer has discharged the onus on him, it is unnecessary to consider the subjective.

The defendants could not legally have occupied their housing unit as a residence on less than ten acres. It follows that the entire ten acres, subjacent and contiguous, not only "may reasonably" be regarded as contributing to their use and enjoyment of their housing unit as a residence; it must be so regarded. It also follows that the portion in excess of one acre was necessary to that use and enjoyment.

The disposition in issue was a disposition of a principal residence. The assessments will be referred back to the Minister for reassessment on that basis. The amount of tax in issue brings subsection 178(2) into play in the matter of costs. Except for disbursements there will be a single set of costs for both actions. A copy of these reasons will be filed in, and form part of the record of, action no. T-4484-81.

du fonds de terre sous-jacent et de cette partie dépasse une acre, l'excédent est réputé ne pas avoir facilité au particulier l'usage et la jouissance du logement considéré comme résidence, à moins que le contribuable ne prouve que cet excédent était nécessaire à cet usage et à cette jouissance;

^a Je considère le mot «particulier» comme étant synonyme de «contribuable»; le rédacteur s'est peut-être lassé de répéter le mot «contribuable» vers la fin d'une phrase de plus de 400 mots.

^b À mon avis, il faut prendre en considération la période qui a précédé la disposition. Il se peut qu'un critère subjectif, tel que la contribution du fonds de terre contigu à l'usage et à la jouissance par le contribuable de son logement à titre de résidence, soit acceptable. Les facteurs dont on tient compte habituellement pour appliquer le paragraphe 24(6) de la *Loi sur l'expropriation*¹ pourraient éventuellement être pris en considération dans les circonstances appropriées. Cependant, qu'il y ait lieu ou non d'appliquer un critère subjectif, il faut certainement appliquer un critère objectif et si, dans ce cas, on juge que le contribuable s'est acquitté du fardeau de la preuve, il devient inutile de prendre en considération le critère subjectif.

^c Les défendeurs ne pouvaient légalement occuper leur logement à titre de résidence sur une superficie inférieure à dix acres. Il s'ensuit non seulement que l'on «peut raisonnablement» considérer que l'ensemble des dix acres, sous-jacents et contigus, facilite au contribuable l'usage et la jouissance du logement à titre de résidence, mais aussi qu'il faut conclure en ce sens. Il s'ensuit également que l'excédent était nécessaire à cet usage et à cette jouissance.

^d La disposition en question portait sur une résidence principale et, pour cette raison, les cotisations seront renvoyées au Ministre qui devra établir une nouvelle cotisation. Le montant de l'impôt en question entraîne l'application du paragraphe 178(2) à la question des dépens. Exception faite des débours, il y aura un seul mémoire de frais pour les deux actions. Une copie des présents motifs sera consignée dans le dossier de l'action n° T-4484-81 et en fera partie.

¹ R.S.C. 1970 (1st Supp.), c. 16.

¹ S.R.C. 1970 (1^{er} Supp.), chap. 16.