

A-1627-83

A-1627-83

**The Queen (Appellant)**

v.

**Paul E. Graham (Respondent)**

Court of Appeal, Urie, Mahoney and Marceau JJ.—Ottawa, March 21 and May 7, 1985.

*Income tax — Income calculation — Deductions — Farming losses — Appeal from Trial Judge's conclusion taxpayer's main preoccupation farming — Taxpayer employed full time, but spending more time on hog operation than on job — Taxpayer investing salary, savings, borrowings and income from cash crops in farm — Reference to statement in Moldowan v. The Queen, [1978] 1 S.C.R. 480 that "whether source of income 'chief source' of income both relative and objective test" — Taxpayer entitled to deduct all farming losses and not restricted to \$5,000 per year prescribed by s. 31 — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 31 (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 7; 1979, c. 5, s. 9), 248(1) — Income War Tax Act, R.S.C. 1927, c. 97, s. 10 — The Income Tax Act, S.C. 1948, c. 52, s. 13.*

(See the Editor's Note for a summary of the fact situation.)

The issue is whether the respondent was entitled to claim losses incurred in the carrying on of a farming operation, or whether the deductibility of such losses was to be restricted to \$5,000 per year as prescribed by section 31 of the *Income Tax Act*.

*Held*, the appeal should be dismissed.

*Per* Urie J. (Mahoney J. concurring): The Trial Judge found that the respondent fell within category 1 of the three classes of farmers enumerated in *Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480, so that he was entitled to deduct his farming losses in their entirety from his two sources of income. In so doing, he did not proceed on a wrong principle nor err in his appreciation of the facts nor in his findings with respect thereto. The appellant submitted that farming could not provide a reasonable expectation of being a chief source of income. The submission ignores what Dickson J. said about "chief source" of income in the *Moldowan* case, i.e., that the distinguishing features of "chief source" are the taxpayer's reasonable expectation of income from his various revenue sources and his ordinary mode and habit of work. The reasonable expectation of profit having been conceded, the next step is to consider the taxpayer's "ordinary mode and habit of work". These tests involve weighing the facts objectively and relatively. The Trial Judge was aware of the two-step process. He objectively assessed the evidence and the relative importance of the sources of income. He found that the cumulative effect of the unusual circumstances satisfied him that the main preoccupation of the respondent was farming, but he had income from a sideline employment. The appellate Court should not interfere with the

**La Reine (appelante)**

c.

a

**Paul E. Graham (intimé)**

Cour d'appel, juges Urie, Mahoney et Marceau—Ottawa, 21 mars et 7 mai 1985.

b

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Pertes agricoles — Appel de la conclusion tirée par le juge de première instance, selon laquelle la préoccupation majeure du contribuable, était l'agriculture — Le contribuable avait un emploi à temps plein, mais consacrait plus de temps à l'élevage porcin qu'à son emploi — Le contribuable a investi dans la ferme, son salaire, ses économies, ses emprunts et le revenu tiré de ses cultures commerciales — Référence faite à l'extrait de l'arrêt *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480, aux termes duquel «déterminer si une source de revenu est la principale "source" de revenu d'un contribuable suppose un test à la fois relatif et objectif» — Le contribuable avait le droit de déduire toutes les pertes agricoles et n'était pas visé par la limite de 5 000 \$ par année d'imposition prévue à l'art. 31 — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 31 (mod. par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 7; 1979, chap. 5, art. 9), 248(1) — Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, S.R.C. 1927, chap. 97, art. 10 — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1948, chap., 52, art. 13.*

c

d

e

(Voir le résumé des données factuelles rédigé par l'arrêteste.)

La question est de savoir si l'intimé avait le droit de réclamer la déduction des pertes provenant de son exploitation agricole, ou s'il n'avait le droit de déduire, au titre de ses pertes, que 5 000 \$ par année d'imposition, ainsi que le prévoit l'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

f

*Arrêt*: l'appel devrait être rejeté.

Le juge Urie (avec l'appui du juge Mahoney): Le juge de première instance en est venu à la conclusion que l'intimé faisait partie de la première des trois catégories d'agriculteurs énumérées dans l'arrêt *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480, et qu'il avait le droit de déduire la totalité de ses pertes agricoles de ses deux sources de revenu. Pour en arriver à cette conclusion, le juge ne s'est pas fondé sur un principe erroné et n'a pas commis d'erreur dans son appréciation des faits ni dans les conclusions qu'il a tirées de ceux-ci. L'appelante a prétendu que l'intimé ne pouvait pas raisonnablement s'attendre à ce que l'agriculture constitue sa principale source de revenu. La prétention de l'appelante fait abstraction de la déclaration faite par le juge Dickson dans l'arrêt *Moldowan*, au sujet de la «principale source» de revenu, selon laquelle ce qui distingue la «principale source» de revenu du contribuable, c'est l'expectative raisonnable de revenu en provenance des diverses sources, ainsi que ses habitudes et sa façon coutumière de travailler. Une fois admise l'existence d'une expectative raisonnable de profit, il faut alors procéder à l'analyse «[des] habitudes et [de la] façon coutumière de travailler» du contribuable. Cela implique une appréciation objective et relative des faits. Le juge de première instance connaissait le processus à deux étapes. Il a apprécié, de façon objective, les éléments de preuve et l'impor-

g

h

i

j

Trial Judge's findings of fact unless they were unsupportable and the proper law was not applied.

*Per* Marceau J. (dissenting): The appeal should be allowed. The meaning of section 31 is not fully clear and easily applicable. The three relevant facts are: (1) the respondent held a full-time job that he had held for many years, but he was also seriously involved in farming activities; (2) he intended to go slowly, but he was determined to build up a genuine and profitable operation; (3) he could not expect a profit from the operation as then developed, but even at full maturity and fully exploited, the operation his set-up permitted would not be capable of yielding a significant profit.

Section 3 prescribes that a taxpayer's taxable income shall be his total income less the losses he may have sustained from all sources. A source of income remains a source of income notwithstanding that he may have suffered a loss therefrom. On the basis of the principle established by section 3, people involved in farming activities should come in two groups: those for whom farming is a hobby, who do not expect a profit and whose expenses are non-deductible "personal or living expenses", and those whose loss sustained in carrying on their farming activities would be deductible from their total income. Section 31 is a departure from the general rule of deductibility in the case of farm losses sustained by taxpayers for whom farming is a source of income, but not the only one. Those involved in farming for actual or eventual profit must be further divided into those for whom farming, or a combination of farming and some other source of income, is the "chief source of income". This second determination is difficult because the meaning of "chief source of income" and "combination" are unclear. In this case, the taxpayer cannot be regarded as having made farming his chief source of income. The comparison between several sources of income to determine the chief source of income cannot omit their respective actual capacity to produce profit. For the determination to have a practical meaning, only expectations real and actual are relevant, not mere plans and long-term goals. These expectations must be that the source will now provide at least part of the income the man may need for his own and his family's living needs.

The definition of a class 1 farmer in the *Moldowan* case readily applies to a man for whom farming is "the centre of work routine" regardless of the income he may expect to derive therefrom. But a man who has a full-time job does not have farming as "the centre of work routine". The second part of the definition emphasizes that the farmer referred to is one who "looks to farming for his livelihood". Someone who holds a full-time job cannot reasonably "look to farming for his livelihood" until his operation is at least capable of yielding a profit. A man's "major preoccupation" does not refer simply to physical activities, but to actual income earning activities.

tance relative de chacune des sources de revenu. Il en est venu à la conclusion que l'accumulation des faits inusités l'avait persuadé que la préoccupation majeure de l'intimé était l'agriculture, mais qu'il tirait un revenu d'un emploi secondaire. La Cour d'appel ne devrait intervenir que si le juge de première instance a tiré des conclusions de fait erronées et n'a pas appliqué les bonnes règles de droit.

Le juge Marceau (dissident): L'appel devrait être accueilli. L'article 31 n'est pas d'application facile et son sens n'est pas tout fait à clair. Les trois données factuelles pertinentes sont: (1) l'intimé occupait un emploi à temps plein qu'il détenait depuis plusieurs années, mais il s'était sérieusement mis à l'agriculture; (2) son intention était d'y aller lentement, mais il était déterminé à construire une entreprise solide et rentable; (3) il ne pouvait s'attendre à réaliser un profit avec une entreprise de la taille de celle qu'il avait alors, ni même s'attendre à en retirer de véritables bénéfices s'il lui donnait une expansion et un rendement optima.

L'article 3 porte que le revenu imposable d'un contribuable est son revenu total diminué des pertes provenant de toutes ses sources de revenu. Une source de revenu demeure une source de revenu en dépit du fait que le contribuable a pu en subir une perte. Suivant le principe établi à l'article 3, les personnes qui exercent des activités agricoles devraient se diviser en deux groupes: celles pour qui l'agriculture est un passe-temps, qui ne comptent pas en tirer un profit et dont les dépenses agricoles constituent des «frais personnels ou de subsistance» non déductibles, et celles dont les pertes subies dans l'exercice de leurs activités agricoles sont déductibles de leur revenu total. L'article 31 s'écarte de la règle générale de la déductibilité lorsque les pertes agricoles ont été subies par des contribuables pour qui l'agriculture est une source de revenu sans être la seule. Ceux qui exercent des activités agricoles en vue d'en tirer un profit immédiat ou éventuel doivent de nouveau être divisés entre ceux pour qui l'agriculture ou une combinaison de l'agriculture et de quelqu'autre source constitue la «principale source de revenu» et ceux pour qui elle ne l'est pas. Cela n'est pas facile à déterminer, le sens de l'expression «principale source de revenu» et du mot «combinaison», n'étant pas clair. En l'espèce, on ne peut considérer que le contribuable tire de l'agriculture sa principale source de revenu. On ne peut comparer les différentes sources de revenu en vue de déterminer la principale source de revenu, sans tenir compte de la capacité présente de chacune d'entre elles à produire des profits. Pour que cette qualification ait une portée pratique, il ne faut retenir que les attentes réelles et actuelles plutôt que les simples projets et les objectifs à long terme. Le contribuable doit pouvoir compter sur cette source dès maintenant pour obtenir au moins une partie du revenu dont il a besoin pour subvenir à ses besoins et à ceux de sa famille.

La définition que donne l'arrêt *Moldowan* de l'agriculteur de la première catégorie, s'applique facilement à la personne pour qui l'agriculture constitue le «centre de son travail habituel», et ce, sans égard au revenu qu'il peut espérer en tirer. Toutefois, un homme qui occupe un emploi à temps plein ne fait pas de l'agriculture «le centre de son travail habituel». La deuxième partie de la définition précise que l'agriculteur dont il est question est celui qui considère «l'agriculture» comme son «gagne-pain». Une personne qui occupe un emploi à temps plein ne peut raisonnablement considérer «l'agriculture» comme son «gagne-pain» avant que son entreprise soit à tout le moins

The concept that a man should not be disentitled to deduct the full impact of start-up costs, does not extend to a period of several years during which the taxpayer plans to build up slowly an operation that will finally yield a significant profit.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480.

##### REFERRED TO:

*Stein et al. v. "Kathy K" et al. (The Ship)*, [1976] 2 S.C.R. 802; *Lewis v. Todd and McClure*, [1980] 2 S.C.R. 694; *Jaegli Enterprises Ltd. et al. v. Taylor et al.*, [1981] 2 S.C.R. 2.

##### COUNSEL:

*Wilfrid Lefebvre, Q.C.* and *Deen C. Olsen* for appellant.  
*William G. D. McCarthy* for respondent.

##### SOLICITORS:

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.  
*McCarthy & Phillips*, Ottawa, for respondent.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

URIE J.: The sole issue in this appeal from a judgment of Cattanach J. in the Trial Division [(1983), 83 DTC 5399] is whether the respondent was entitled to claim, in the computation of his taxable income for the taxation years 1977, 1978 and 1979, losses incurred in the carrying out of a farming operation or whether the claim for the deductibility of such losses was to be restricted in each year to the sum of \$5,000 as prescribed by section 31 of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 7; 1979, c. 5, s. 9)] ("the Act").

As it was argued, the resolution of this issue was dependent upon whether or not the respondent fell within category 1 of the three classes of farmers

capable de lui rapporter des bénéfices. La notion de «personne dont l'agriculture est la préoccupation majeure» ne vise pas simplement les activités physiques, mais des activités lucratives concrètes.

Le concept selon lequel il ne faudrait pas faire perdre à une personne son droit de déduire la totalité de ses frais d'établissement, ne peut s'appliquer à une période de plusieurs années durant lesquelles le contribuable entend construire lentement une entreprise qui viendra à produire des revenus importants.

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISION APPLIQUÉE:

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

##### DÉCISIONS CITÉES:

*Stein et autres c. «Kathy K» et autres (Le navire)*, [1976] 2 R.C.S. 802; *Lewis c. Todd et McClure*, [1980] 2 R.C.S. 694; *Jaegli Enterprises Ltd. et autre c. Taylor et autres*, [1981] 2 R.C.S. 2.

##### AVOCATS:

*Wilfrid Lefebvre, c.r.* et *Deen C. Olsen* pour l'appelante.  
*William G. D. McCarthy* pour l'intimé.

##### PROUREURS:

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelante.  
*McCarthy & Phillips*, Ottawa, pour l'intimé.

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

LE JUGE URIE: La seule question que soulève le présent appel du jugement rendu par le juge Cattanach en Division de première instance [(1983), 83 DTC 5399] est celle de savoir si l'intimé avait le droit, dans le calcul de son revenu imposable pour les années d'imposition 1977, 1978 et 1979, de réclamer la déduction des pertes provenant de son exploitation agricole ou s'il n'avait le droit de déduire, au titre de ces pertes, que 5 000 \$ pour chacune des années d'imposition, ainsi que le prévoit l'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63 (mod. par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 7; 1979, chap. 5, art. 9)] («la Loi»).

Ainsi qu'on l'a soutenu, la solution du présent litige dépend de la réponse qu'il faut donner à la question de savoir si, ainsi que l'affirme l'intimé,

which Dickson J. (as he then was) envisaged under the Act in the judgment of the Supreme Court of Canada in *Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480, at pages 487-488, as the respondent urged, or under category 2 of such classes as counsel for the appellant submitted. The learned Trial Judge found that the respondent fell within category 1 so that he was entitled to deduct his farming losses in their entirety from the combination of his two sources of income, namely, from his "major preoccupation", farming and his employment, his "subsidiary interest".

#### EDITOR'S NOTE

*This is the Editor's abridgment of Urie J.'s detailed review of the facts.*

*The respondent, a farmer's son, was a full-time employee of Ontario Hydro. He was a stationary engineer. Having a dream of farming, he obtained a transfer to a generating station in a rural area. He purchased a farm and in 1975 began a hog operation. The respondent's routine was to work 11 hours a day on his farm, 8 hours for the utility and to sleep for only 5 hours. Evidence was called at trial which demonstrated that the respondent was both a compulsive worker and a progressive farmer. The respondent had, in effect, two full-time occupations.*

*At the relevant time, the respondent was earning about \$30,000 a year from Hydro. All of his money went into the farm. Over a five-year period, the respondent's annual losses from farming ranged from a low of \$5,418 in 1975 to a high of \$12,702 in 1979. The appellant took the position that the respondent's chief source of income was neither farming nor a combination of farming and some other source of income. The assumption was made that the respondent was farming in his spare time. As noted by Cattnach J., this "spare time" was more than double the time which the respondent spent at his place of employment.*

*Urie J. referred at length to the opinion of Dickson J. in *Moldowan*, stressing the point that whether "a source of income is a taxpayer's 'chief source' of income is both a relative and*

*celui-ci tombe sous le coup de la première des trois catégories d'agriculteurs que prévoit la Loi et qu'a définies le juge Dickson (maintenant juge en chef), aux pages 487 et 488 de l'arrêt *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480 de la Cour suprême du Canada ou s'il appartient à la deuxième catégorie, comme l'a soutenu l'avocat de l'appelante. Le juge de première instance en est venu à la conclusion que l'intimé faisait partie de la première catégorie et qu'il avait le droit de déduire la totalité de ses pertes agricoles de la combinaison de ses deux sources de revenu, en l'occurrence, l'agriculture, sa «préoccupation majeure» et son emploi, son «intérêt subsidiaire».*

#### NOTE DE L'ARRÉTISTE

*Voici le résumé de l'exposé détaillé des faits rédigé par le juge Urie.*

*Fils d'agriculteur, l'intimé travaillait à temps plein à l'Hydro-Ontario. Il était mécanicien de machines fixes. Ayant toujours rêvé de faire de l'agriculture, il a obtenu sa mutation à une centrale électrique située en région rurale. Il a acheté une ferme et a commencé à faire de l'élevage de porcs en 1975. En règle générale, il travaillait 11 heures par jour à sa ferme, 8 heures à la centrale et ne dormait que 5 heures. Les témoignages entendus lors du procès ont établi que l'intimé était un bourreau de travail et un agriculteur innovateur. L'intimé occupait, en réalité, deux emplois à temps plein.*

*À l'époque en cause, l'intimé gagnait environ 30 000 \$ par an à l'Hydro. Il investissait tout son argent dans la ferme. Sur une période de cinq ans, les pertes annuelles qu'a subies l'intimé de l'agriculture ont varié entre 5 418 \$ en 1975 et 12 702 \$ en 1979. L'appelante a prétendu que la principale source de revenu de l'intimé n'était ni l'agriculture ni une combinaison de l'agriculture et d'une autre source de revenu; elle a émis l'hypothèse que l'intimé se consacrait à l'agriculture pendant ses moments de loisir. Ainsi que l'a fait remarquer le juge Cattnach, ces «moments de loisir» représentaient plus du double des heures que l'intimé passait à son lieu de travail.*

*Le juge Urie a longuement cité le juge Dickson dans l'arrêt *Moldowan*, dans lequel celui-ci souligne que «déterminer si une source de revenu est la principale "source" de revenu d'un contribu-*

objective test". It was not merely a quantum measurement.

The Trial Judge found that the respondent had changed his occupational direction when he applied for a transfer to a rural area. He invested all his capital in the farm, worked hard and generated a substantial cash flow which was not, however, adequate to cover start-up expenses for machinery and land acquisition. The Trial Judge concluded that the respondent's main preoccupation was farming and the Hydro employment a mere sideline.

Urie J. held that the findings of fact made at trial were supported by the evidence and should not be disturbed.

Did the learned Trial Judge err in law? In determining this aspect of the appeal, it should not be overlooked that counsel for the appellant conceded that the farming operations of the respondent constituted a "business" within the meaning of the Act and that he had a reasonable expectation of deriving a profit therefrom. However, counsel said, despite this concession, in determining whether or not section 31 should be applied it was necessary (employing the language of Dickson J. in *Moldowan*) to decide whether the source of income—farming—was a "chief source of income on a relative and objective" basis. In the appellant's submission, on that basis "although the farming activities of the Respondent were for him a way of life, they did not constitute a chief source of income" because of:

- (a) the absence of profit,
- (b) the comparison of employment income to farming losses,
- (c) the cash flow analysis over the years in issue,
- (d) the optimum capacity of the Respondent's operations,
- (e) the fact that the Respondent made no change in his occupational direction to demonstrate that farming provided his main expectation of income.

ble suppose un test à la fois relatif et objectif». Il ne s'agit pas, à son avis, d'une simple question de proportion.

a Le juge de première instance en est venu à la conclusion que l'intimé avait changé de travail en demandant sa mutation en région rurale. Il a investi tout son capital dans la ferme, a travaillé d'arrache-pied et a fait produire des bénéfices avant amortissement considérables qui n'ont toutefois pas suffi à contrebalancer les dépenses d'établissement qu'il avait engagées pour acheter de la machinerie et des terres. Le juge de première instance en est venu à la conclusion que la préoccupation majeure du demandeur était l'agriculture et que son emploi à l'Hydro ne constituait qu'un emploi secondaire.

d Le juge Urie a statué que la preuve appuyait les conclusions de fait tirées par le juge de première instance et s'est dit d'avis de ne pas les modifier.

e Le juge de première instance a-t-il commis une erreur de droit? Pour trancher cet aspect de l'appel, il ne faut pas oublier que l'avocat de l'appelante a admis que l'exploitation agricole de l'intimé constituait une «entreprise» au sens de la Loi et que celui-ci avait une expectative raisonnable d'en tirer un profit. Toutefois, en dépit de cette admission, l'avocat de l'appelante a avancé que pour déterminer si l'article 31 s'appliquait, il était nécessaire, pour reprendre l'expression employée par le juge Dickson dans l'arrêt *Moldowan*, de déterminer si la source de revenu en cause, l'agriculture, était «la principale source de revenu» du contribuable, en appliquant un «test à la fois relatif et objectif». Suivant l'avocat de l'appelante, l'application de ce critère permet de dire que [TRADUCTION] «même si les activités agricoles de l'intimé sont pour lui un mode de vie, elles ne constituent pas sa principale source de revenu» étant donné:

- a) l'absence de profits;
- b) la différence entre les revenus tirés de son emploi et les pertes provenant de son exploitation agricole;
- c) l'évolution des bénéfices avant amortissement réalisés au cours des années en cause;
- d) le rendement maximum que l'intimé pouvait donner à son exploitation;
- e) le fait que l'intimé n'a effectué aucun changement dans sa profession qui puisse démontrer que l'agriculture constituait sa principale expectative de revenu.

In counsel's submission, although the respondent's preoccupation with farming was subjectively to him major, objectively speaking it could not provide him with a reasonable expectation of being a chief source of income either in the taxation years in question or in subsequent years.

I do not agree, in part for the reasons given by the Trial Judge in disposing of the Minister's assumptions in making the assessments in issue. In addition, it seems to me that the submission ignores what Dickson J. had to say about "chief source of income" at page 486 of the *Moldowan* judgment, *supra*, which, for convenience sake, I repeat:

The distinguishing features of "chief source" are the taxpayer's reasonable expectation of income from his various revenue sources and his ordinary mode and habit of work. These may be tested by considering, *inter alia* in relation to a source of income, the time spent, the capital committed, the profitability both actual and potential. A change in the taxpayer's mode and habit of work or reasonable expectations may signify a change in the chief source, but that is a question of fact in the circumstances. [Emphasis added.]

It would thus appear that the reasonable expectation of profit from the farming operations having been conceded (and such a concession was a proper one having regard to the evidence objectively) the next step in the determination of the "chief source of income" is to consider the taxpayer's "ordinary mode and habit of work" employing tests of the kind suggested by Mr. Justice Dickson in the last two sentences of the quotation, *supra*. These, of course, involve a weighing of the facts objectively and relatively. It is abundantly clear from his reasons that Cattanach J. was well aware of the two-step process required for the determination of "chief source" and that it involved his objective assessment of the evidence and the relative importance of the sources of income. He did so with considerable care as is shown in the excerpts from his reasons for judgment at pages 5406 and following. He found that the cumulative effect of the rather unusual circumstances disclosed by the evidence in this case was to satisfy him that the main preoccupation of the respondent "is farming but he has income from a sideline employment".

L'avocat de l'appelante prétend que, même si l'agriculture est de façon subjective la préoccupation majeure de l'intimé, celui-ci ne pouvait objectivement s'attendre raisonnablement à ce qu'elle constitue sa principale source de revenu, ni dans les années d'imposition en question, ni dans les années subséquentes.

Je rejette cette interprétation et ce, notamment en raison des motifs qu'a donnés le juge de première instance lorsqu'il s'est prononcé sur les hypothèses formulées par le Ministre pour établir les cotisations en litige. En outre, il me semble que l'avocat fait alors abstraction de ce que le juge Dickson a déclaré au sujet de la «principale source de revenu», à la page 486 de la décision *Moldowan*, précitée. Par souci de commodité, je reproduis à nouveau cet extrait:

Ce qui distingue la principale «source» de revenu du contribuable, c'est l'expectative raisonnable de revenu en provenance des diverses sources, ainsi que ses habitudes et sa façon coutumière de travailler. On peut analyser ces éléments, notamment à l'égard de chaque source de revenu, en examinant le temps consacré à celle-ci, les capitaux engagés et la rentabilité présente et future. Un changement dans les habitudes ou la façon de travailler d'un contribuable ou dans ses expectatives raisonnables peut indiquer une modification de la principale source de revenu, mais cela demeure une question de fait dans chaque cas. [C'est moi qui souligne.]

Une fois admise l'existence d'une expectative raisonnable de bénéfices en provenance de l'exploitation agricole (ce que la preuve justifie de façon objective), il faut alors procéder, pour établir la «principale source de revenu» du contribuable, à l'analyse de «ses habitudes et [de] sa façon coutumière de travailler», en se servant de critères inspirés de ceux formulés par le juge Dickson dans les deux dernières phrases de la citation reproduite ci-dessus. Cela implique nécessairement une appréciation objective et relative des faits. Les motifs du juge Cattanach démontrent à l'évidence que celui-ci connaissait bien le processus à deux étapes qui devait être suivi pour déterminer la «principale source» de revenu et qu'il savait que ce processus l'obligeait à apprécier objectivement les éléments de preuve et l'importance relative de chacune des sources de revenu. Il s'est acquitté de cette tâche avec un soin minutieux ainsi que le démontrent les extraits tirés des pages 5406 et suivantes de ses motifs de jugement. Il en est venu à la conclusion que l'accumulation des faits plutôt inusités que révélait la preuve dans cette affaire

In so finding, he clearly applied principles enunciated by Dickson J. and, in so applying them to the evidence in this case, he neither proceeded on a wrong principle nor erred in his appreciation of the facts nor in his findings with respect thereto. In so saying it should not be overlooked that the Trial Judge had the inestimable advantage of hearing the witnesses, observing their demeanour and weighing their testimony having regard thereto. The task with which he was confronted here having been essentially a fact-finding one for the application of the appropriate law, an appellate Court should not interfere with it unless the findings of fact were unsupportable and the proper law was not applied.<sup>1</sup> I am of the opinion that the findings were amply supported by the evidence, there was no "palpable and overriding error" in the assessment thereof and the learned Judge did not err in the application of the proper law thereto. Accordingly, he correctly held that the respondent fell within category 1 of the three classes of farmer contemplated by subsection 31(1) of the Act and was thus entitled to deduct all of his farming losses in the computation of his taxable income in the taxation years in issue. I do not think that in the very unusual circumstances of this case his other source of income, namely, his employment at Ontario Hydro, precluded him from doing so.

I would dismiss the appeal, therefore, with costs.

MAHONEY J.: I concur.

\* \* \*

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

MARCEAU J. (*dissenting*): Section 31 of the *Income Tax Act*, which is concerned with the right of a taxpayer engaged in farming to deduct for tax

<sup>1</sup> See: *Stein et al. v. "Kathy K" et al. (The Ship)*, [1976] 2 S.C.R. 802; *Lewis v. Todd and McClure*, [1980] 2 S.C.R. 694; *Jaegli Enterprises Ltd. et al. v. Taylor et al.*, [1981] 2 S.C.R. 2.

l'avait persuadé que la principale préoccupation de l'intimé «est l'agriculture, mais [qu'] il a un revenu tiré d'un emploi secondaire». Pour en arriver à cette conclusion, le juge a manifestement appliqué les principes énoncés par le juge Dickson. En appliquant ainsi ces principes aux éléments de preuve de l'espèce, le juge ne s'est pas fondé sur un principe erroné et n'a pas commis d'erreur dans son appréciation des faits ni dans les conclusions qu'il a tirées de ceux-ci. Ceci étant dit, il convient de rappeler que le juge de première instance a eu l'avantage inestimable d'entendre les témoins, d'observer leur comportement et d'apprécier leurs témoignages. Étant donné que le juge de première instance devait essentiellement apprécier les faits et y appliquer les règles de droit appropriées, la Cour d'appel ne devrait intervenir que s'il a tiré des conclusions de fait erronées et n'a pas appliqué les bonnes règles de droit<sup>1</sup>. Je suis d'avis que la preuve justifiait pleinement les conclusions qu'a tirées le juge de première instance, qu'il n'a commis aucune «erreur manifeste et dominante» en appréciant les faits et qu'il ne s'est pas mépris sur l'application des règles de droit appropriées. Par conséquent, c'est à bon droit que le juge a statué que l'intimé appartenait à la première des trois catégories d'agriculteurs visées par le paragraphe 31(1) de la Loi et qu'il avait le droit de déduire toutes les pertes agricoles qu'il avait subies dans le calcul de son revenu imposable pour les années d'imposition en litige. Étant donné les circonstances exceptionnelles de la présente espèce, je ne crois pas que l'autre source de revenu de l'intimé, en l'occurrence, son emploi à l'Hydro-Ontario, l'empêchait de le faire.

Je suis par conséquent d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

LE JUGE MAHONEY: Je souscris à ces motifs.

\* \* \*

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

LE JUGE MARCEAU (*dissident*): L'article 31 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui concerne le droit d'un contribuable qui exploite une entreprise

<sup>1</sup> Voir: *Stein et autres c. «Kathy K» et autres (Le navire)*, [1976] 2 R.C.S. 802; *Lewis c. Todd et McClure*, [1980] 2 R.C.S. 694; *Jaegli Enterprises Ltd. et autre c. Taylor et autres*, [1981] 2 R.C.S. 2.

purposes the farm losses he may sustain, has been a main feature of our income tax legislation for quite some time (it was formerly section 13 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as amended). Its construction has given rise to much debate in the casebooks and many decisions in the case law. And finally, in 1978, it was the subject of a thorough analysis by Mr. Justice Dickson (as he then was), in the well-known case of *Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480. One would have thought that, after such a long process, its exact meaning would have been fully clarified and its provision made easily applicable. Yet it is not so to me, since my understanding of the rule in the light of the decision of the Supreme Court does not lead me to the same result as my brothers Urie and Mahoney JJ. when applied to the clearly established facts of this case; accordingly, I feel obliged to respectfully dissociate myself from their conclusion that this appeal has no merit. Let it be emphasized that my disagreement is not due to a different perception of the facts. I may not give to each of the different aspects of those facts the same relative importance as that presupposed by the judgment *a quo*, but I accept all the basic findings of the Trial Judge. If I considered that this appeal raised a mere question of fact, I certainly would not have felt obliged to register this dissent. My disagreement is essentially due, at least as I see it, to a different perception of the law, and this is why I feel compelled to express it.

The facts are set forth in great detail in the reasons of the Trial Judge, and they are carefully reviewed by Mr. Justice Urie. A further complete account would of course serve no purpose. I need however to underline again the highlights of the evidence, from which a proper formulation of the issue, as I see it, can be drawn.

During the years 1977, 1978 and 1979 the respondent was a full-time employee of Ontario Hydro. He had been with Ontario Hydro for

agricole de déduire aux fins de l'impôt les pertes agricoles qu'il peut subir, constitue depuis longtemps une des particularités de notre législation fiscale (il correspond à l'ancien article 13 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148 et ses modifications). Son interprétation a été abondamment débattue dans les recueils de jurisprudence et a donné lieu à une foule de décisions de la part des tribunaux. Et il a finalement fait l'objet, en 1978, d'une analyse fouillée de la part du juge Dickson (maintenant juge en chef), dans la cause bien connue *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480. On aurait pu croire qu'après tout ce long cheminement, son sens exact serait désormais pleinement éclairci et la disposition qu'il renferme devenue facilement applicable. Pourtant, tel n'est pas le cas pour moi, car la façon dont je comprends la règle à la lumière de la décision de la Cour suprême, lorsque je l'applique aux faits clairement établis de l'espèce, m'amène à une conclusion différente de celle qu'ont tirée les juges Urie et Mahoney. Je me sens tenu, en toute déférence, de me dissocier de la conclusion de mes collègues selon laquelle le présent appel serait mal fondé. Il m'importe d'insister que mon désaccord ne résulte pas d'une perception différente des faits. Il est possible que je n'accorde pas à chacun des différents aspects des faits en litige la même importance que celle que le juge de première instance peut leur avoir donnée, mais j'accepte toutes les principales conclusions qu'il en a tirées. Si je considérais que le présent appel ne soulevait qu'une simple question de fait, je ne me serais certainement pas senti obligé d'exprimer ma dissidence. Mon désaccord procède essentiellement, du moins tel que je le vois, d'une perception différente des règles de droit en cause. Voilà pourquoi je me sens obligé de l'exprimer.

Les faits sont exposés en détail dans les motifs du juge de première instance, et ils ont été soigneusement passés en revue par le juge Urie. Il serait évidemment inutile de les relater encore une fois au complet. J'ai besoin cependant d'insister à nouveau sur les faits saillants de la preuve pour en tirer une formulation correcte, à mon sens, de la question qui se pose.

Au cours des années 1977, 1978 et 1979, l'intimé était employé à temps plein à l'Hydro-Ontario. Il travaillait à l'Hydro-Ontario depuis près de

nearly twenty years, and the first-class stationary engineer certificate he had acquired through training and studies had allowed him to assume responsibilities that were both operational and managerial in nature. During those years 1977, 1978 and 1979, the respondent was also involved in farming operations. Son of a farmer, he had always had the dream of returning to farming. In furtherance of that dream he had obtained from his employer, in 1966, a transfer to a rural district, where two years later he purchased a property on which he could start and carry on the hog-producing operation he wished to undertake. The house and the barns on the property needed remodelling and he wanted to do the work himself; in addition some equipment had to be purchased, which he wanted to do only with the money he could save from his salary; so he had to delay his project but, in 1977, the operation was definitely on its feet.

There may be some discussion about the exact amount of time the respondent was required to devote to his hog operation from the time it was started, but the evidence he gave remains to the effect that, in the crop season during which he could be relieved from his duties at Ontario Hydro, he spent most of his time at farming; the rest of the year, in spite of his regular work on a three eight-hour rotational shift at Ontario Hydro, he managed to spend considerable amount of his time at it in the early morning and at night. The seriousness and good faith of the respondent in his resolve to build up a genuine and sound operation, his dedication and efficiency as a farmer and his exceptional capacity to work are, on the evidence, simply beyond doubt.

During the years 1977, 1978 and 1979, the respondent incurred losses in carrying out his farming operation much in excess of \$5,000, since they were in the amounts of \$10,727, \$10,017 and \$12,702 respectively. The exact figures are, of course, of no particular importance, but it is, in my opinion, absolutely fundamental to bear in mind that, on the evidence, those losses were totally unavoidable. It was indeed established: a) that the respondent's livestock at January 1 of each of the

vingt ans et le certificat de mécanicien de machines fixes de classe I qu'il avait obtenu grâce à sa formation et à ses études lui avait permis d'assumer des responsabilités tant sur le plan opérationnel que sur le plan administratif. Au cours des années 1977, 1978 et 1979, l'intimé se livrait également à des activités agricoles. Fils d'agriculteur, il avait toujours caressé le rêve de retourner à l'agriculture. Pour réaliser ce rêve, en 1966 il avait obtenu de son employeur d'être muté en région rurale où, deux ans plus tard, il avait acheté une propriété en vue de mettre sur pied et d'exploiter une entreprise d'élevage porcin. La maison et les granges qui se trouvaient sur la propriété avaient besoin de réfection et l'intimé voulait faire les travaux lui-même; de plus, l'achat de matériaux s'imposait et il voulait assumer ces dépenses uniquement avec la partie de son salaire qu'il pouvait mettre de côté. Il avait donc retardé son projet, mais en 1977, l'entreprise était lancée pour de bon.

Il peut y avoir discussion quant au nombre exact d'heures que l'intimé a dû consacrer à son entreprise d'élevage porcin depuis sa mise sur pied, mais suivant son témoignage durant la saison des récoltes au cours de laquelle il pouvait se libérer de ses responsabilités à l'Hydro-Ontario, il passait le plus clair de son temps à faire de l'agriculture; et le reste de l'année, il s'arrangeait pour consacrer à l'agriculture une part importante de son temps, tôt le matin et tard le soir, tout en travaillant de façon régulière à l'Hydro-Ontario, suivant un cycle de trois quarts rotatifs de huit heures. Le sérieux et la bonne foi dont a fait montre l'intimé dans sa détermination à construire une entreprise solide, son application et sa compétence comme agriculteur et sa capacité exceptionnelle de travail ne font, suivant la preuve, tout simplement aucun doute.

Au cours des années 1977, 1978 et 1979, l'intimé a subi, dans l'exploitation de son entreprise agricole, des pertes de beaucoup supérieures à 5 000 \$, puisqu'elles se chiffraient respectivement à 10 727 \$, 10 017 \$ et 12 702 \$. Les chiffres exacts ne sont évidemment d'aucune importance particulière, mais il est, à mon avis, absolument fondamental de ne pas oublier que, suivant la preuve, ces pertes étaient tout à fait inévitables. Il a en effet été établi: a) qu'au 1<sup>er</sup> janvier de cha-

three relevant years was 13, 18 and 28 sows and the maximum he ever had was 31 (page 57 of the transcript); b) that the ultimate capacity of his barns during the whole period was 40 sows and the barns could not be expanded; c) that even brought up to its full potential, his operation in those years would have been unable to yield any significant profit, he himself acknowledging that a 40-sow operation is "probably not" even viable (page 146 of the transcript). The learned Trial Judge, in the course of his reasons, after having spoken of a peak of 39 sows reached by the plaintiff, went on to say (at page 5403):

That number and those he owned previously did not support the standard of living that the plaintiff wished to provide for his family. To reach that standard he considered it expedient to continue in his employment at Ontario Hydro having reached the capacity of 40 sows on the home place expropriated in 1982 and to achieve the objective of 64 sows on the new farm.

At the time of trial in September 1983, the respondent was installed on a new location with much greater capacity than the one he had initially which had been expropriated in 1982, and I suppose the learned Judge's observation was meant to describe the intention of the respondent on a long-term basis and for a period of his life extending way beyond 1979. As applied to the relevant years 1977, 1978 and 1979, the observation would definitely be misleading. As I appreciate the evidence, during that period, the respondent could, in no way, expect any profit from his operation.

A summary of these three paragraphs in which I have restated the facts focuses on, in my view, the three components of the factual situation that will have to be applied to the law. During the years in question, the respondent was still holding the full-time job he had been holding for many years at Ontario Hydro but he had also become seriously involved in farming activities. His intention was to go slowly, but with his capacity and his experience he was determined to build up, over the years, a genuine and profitable operation. However, in those years, not only could he not expect a profit from the operation as then developed, but, even at full maturity and fully exploited, the operation his

cune des trois années en cause, l'intimé comptait dans son bétail 13, 18 et 28 truies et qu'il n'en a jamais eu plus que 31 (page 57 de la transcription); b) que pendant toute la période considérée, ses granges ne pouvaient contenir plus de 40 truies et que les granges ne pouvaient pas être agrandies; c) que même portée à son rendement maximal, l'entreprise ne pouvait, dans les années en question, rapporter aucun bénéfice important, l'intimé ayant lui-même reconnu qu'une entreprise d'élevage de 40 truies n'était [TRADUCTION] «probablement pas» viable (page 146 de la transcription). Après avoir parlé du maximum de 39 truies qu'a atteint l'entreprise du demandeur, le juge de première instance ajoute (à la page 5403):

Ce nombre de truies et celles qu'il a possédées auparavant ne suffisaient pas pour donner à sa famille le niveau de vie qu'il désirait. Pour atteindre ce niveau, il a jugé opportun de continuer de travailler à l'Hydro-Ontario, ayant atteint le maximum de 40 truies sur le terrain familial exproprié en 1982, et pour pouvoir atteindre l'objectif de 64 truies à la nouvelle ferme.

En septembre 1983, au moment du procès, l'intimé était installé sur une nouvelle ferme qui permettait l'élevage d'un nombre beaucoup plus élevé de truies que celui qu'il avait auparavant et qui avait été expropriée en 1982. Je présume qu'en formulant la remarque précitée, le juge visait les projets à long terme que nourrissait l'intimé et qui s'étendaient bien au-delà de 1979. Si on ne l'applique qu'aux années 1977, 1978 et 1979 en cause, cette observation est certainement trompeuse. Mon appréciation des témoignages m'amène à conclure que, durant cette période, l'intimé ne pouvait d'aucune façon s'attendre à ce que son entreprise lui rapporte des bénéfices.

Un sommaire des trois paragraphes dans lesquels j'ai exposé à nouveau les faits met, à mon avis, en lumière les trois volets de la situation réelle qui devra être appliquée au droit. Au cours des années en question, l'intimé occupait toujours l'emploi à temps plein qu'il détenait depuis plusieurs années à l'Hydro-Ontario, mais il s'était sérieusement mis à l'agriculture. Son intention était d'y aller lentement, mais, fort de ses aptitudes et de son expérience, il était déterminé à construire, avec les ans, une entreprise solide et rentable. Cependant, au cours de ces années-là, non seulement ne pouvait-il s'attendre à réaliser un profit avec une entreprise de la taille de celle qu'il

set-up permitted was not capable of yielding any significant profit.

I turn now to the law.

Section 31 of the Act (on which the Deputy Minister had based the assessment set aside by the judgment under appeal) is clear enough as to its purpose and general meaning. It provides that in certain circumstances a taxpayer engaged in the business of farming will not be allowed to deduct, in the computation of his taxable income for a year, the whole of the farming loss that he may have incurred during that year. He will then be entitled to deduct a maximum of \$5,000 and his only possibility with respect to the portion of the loss not absorbed will be to carry it back one year and forward five years for it to be deducted from his farming income during those years. The problem with the section is to see clearly how it fits into the scheme of the legislation and to understand in what circumstances it was meant to be applicable, the words used therein being simply:

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 his loss, if any, for the year from all farming businesses carried on by him shall be deemed to be . . .

It should here be recalled that the law respecting the right of a taxpayer, in computing his taxable income for a year, to deduct the losses he may have sustained during the year was completely changed in 1952. Prior to 1952, to be deductible, the losses had to be directly related to or "connected with" what was referred to until 1948 as the taxpayer's "chief position, occupation, trade, business or calling" [*Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97, s. 10], and after 1948, as the taxpayer's "chief source of income" [*The Income Tax Act*, S.C. 1948, c. 52, s. 13]. Since 1952, the deductibility of losses is subject to no such general condition. Section 3 of the Act now prescribes that the income of the taxpayer shall be his total income from all sources, whether business, employment, property or other, and his taxable income shall be this total income less the losses he may have sustained from all his sources. It obviously follows from this that, in the scheme of the Act as it is today, a source of income remains for a taxpayer a source of income in spite of the fact

avait alors, mais, encore ne pouvait-il s'attendre à en retirer de véritables bénéfices, même en lui donnant une expansion et un rendement optima.

Examinons maintenant la loi.

L'objet et le sens général de l'article 31 de la Loi (sur lequel le sous-ministre s'est fondé pour établir la cotisation qui a été annulée par le jugement porté en appel) sont suffisamment clairs. Cet article empêche, dans certaines circonstances, le contribuable qui exploite une entreprise agricole de déduire, dans le calcul de son revenu imposable pour une année donnée, la totalité des pertes agricoles qu'il a pu subir au cours de cette année. Il ne peut alors déduire que le montant maximum de 5 000 \$, et reporter la partie de la perte non absorbée uniquement sur l'année précédente et sur les cinq années suivantes, en la déduisant du revenu qu'il aura tiré de l'agriculture au cours de ces années. Le problème que soulève l'article 31 est de déterminer comment il s'inscrit dans l'économie de la loi et de comprendre dans quelles circonstances il devait s'appliquer, son libellé étant simplement:

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, aux fins des articles 3 et 111, ses pertes, si pertes il y a, pour l'année, provenant de toutes les entreprises agricoles exploitées par lui, sont réputées être . . .

Il convient ici de rappeler que les règles de droit relatives au droit du contribuable de déduire, dans le calcul de son revenu imposable pour une année donnée, les pertes qu'il a pu subir au cours de cette année ont été complètement modifiées en 1952. Avant 1952, pour être déductibles, les pertes devaient se rattacher directement ou «avoir un rapport avec» ce qu'on nommait jusqu'en 1948 «l'industrie ou affaire principale, le commerce, la profession ou la vocation» [*Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, chap. 97, art. 10] du contribuable, et, après 1948, la «principale source de revenu» [*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1948, chap. 52, art. 13] du contribuable. Depuis 1952, la déductibilité des pertes n'est plus soumise à cette condition générale. L'article 3 de la Loi porte maintenant que le revenu d'un contribuable est son revenu total provenant de toutes sources, qu'il s'agisse d'une entreprise, d'un emploi, d'un bien ou d'une autre source et que son revenu imposable correspond à son revenu total diminué des pertes provenant de toutes ses sources

that he may have sustained a loss therefrom during a year. So, if farming is a taxpayer's source of income, the losses he may sustain from farming should normally be fully and unconditionally deductible. And farming obviously will be a source of income for a taxpayer if it is for him a business so as to make it impossible to categorize the expenses he may incur in doing it as non-deductible "personal or living expenses" within the meaning given to that expression in the light of the interpretation subsection 248(1) of the Act which reads in part:

248. (1) ...

"personal or living expenses" includes

(a) the expenses of properties maintained by any person for the use or benefit of the taxpayer or any person connected with the taxpayer by blood relationship, marriage or adoption, and not maintained in connection with a business carried on for profit or with a reasonable expectation of profit,

On the basis of the principle established by section 3 of the Act, therefore, people involved in farming activities should normally come into two groups only: those for whom farming is not a business but a hobby, who do not expect profit from their farming activities and whose expenses in farming must simply be treated as non-deductible "personal or living expenses" and the others whose loss sustained in carrying on their farming activities would be deductible from their total income as any other business loss. Section 31 is obviously aimed at departing somewhat from the general rule of deductibility in the case of farm losses sustained by taxpayers for whom farming is a source of income, but not the only one. The group of "real farmers", that is to say those involved in farming not for leisure but for actual or eventual profit, will have to be further divided into those for whom farming or a combination of farming and some other source of income is the "chief source of income" and those for whom it is not.

de revenu. Il s'ensuit manifestement que, suivant l'économie actuelle de la Loi, une source de revenu demeure pour un contribuable une source de revenu en dépit du fait qu'il a pu en subir une perte au cours de l'année. Ainsi donc, si l'agriculture constitue une source de revenu pour le contribuable, les pertes provenant de l'agriculture devraient normalement pouvoir être déduites de façon intégrale et inconditionnelle. Et, l'agriculture constituera manifestement une source de revenu pour un contribuable s'il s'agit pour lui d'une entreprise, de telle sorte qu'il est impossible de qualifier les dépenses qu'il engage pour l'exploiter de «frais personnels ou de subsistance» non déductibles suivant le sens donné à cette expression par la disposition interprétative du paragraphe 248(1) de la Loi qui se lit comme suit:

248. (1) ...

d «frais personnels ou de subsistance» comprend

a) les dépenses inhérentes aux biens entretenus par toute personne pour l'usage ou l'avantage du contribuable ou de toute personne unie à ce dernier par les liens du sang, du mariage ou de l'adoption, et non entretenus dans le but ou avec l'espoir raisonnable de tirer un profit de l'exploitation d'une entreprise,

Ainsi donc, suivant le principe établi à l'article 3 de la Loi, les personnes qui exercent des activités agricoles devraient normalement se diviser en deux groupes seulement: ceux pour qui l'agriculture n'est pas une entreprise mais un passe-temps, qui ne comptent pas tirer un profit de leurs activités agricoles et dont les dépenses agricoles doivent simplement être traitées comme des «frais personnels ou de subsistance» non déductibles, et les autres dont les pertes subies dans l'exercice de leurs activités agricoles sont déductibles de leur revenu total au même titre que toute autre perte d'entreprise. L'article 31 vise manifestement à s'écarter quelque peu de la règle générale de la déductibilité lorsque les pertes agricoles ont été subies par des contribuables pour qui l'agriculture est une source de revenu sans être la seule. La catégorie des «véritables agriculteurs», c'est-à-dire ceux qui exercent des activités agricoles non pas comme loisir mais en vue d'en tirer un profit immédiat ou éventuel, devra être de nouveau divisée entre ceux pour qui l'agriculture ou une combinaison de l'agriculture et de quelqu'autre source constitue la «principale source de revenu» et ceux pour qui elle ne l'est pas.

So, two successive determinations are required to know whether the farm losses of a taxpayer will be non-deductible, partially deductible or fully deductible against other sources of income. With reference to the first determination, based on the notions of business and expectation of profit, Mr. Justice Dickson, in the *Moldowan* case, *supra*, had this to say (at pages 485 and 486):

There is a vast case literature on what reasonable expectation of profit means and it is by no means entirely consistent. In my view, whether a taxpayer has a reasonable expectation of profit is an objective determination to be made from all of the facts. The following criteria should be considered: the 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. The list is not intended to be exhaustive.

A determination that requires the consideration of so many factors is bound to be difficult at times but it remains, it seems to me, a basic one having to be made in relation to two quite disparate groups, that is to say those who farm as a pastime and for their leisure and those who do it seriously with a view to gain from it a profit. The characteristics of the two groups are so distinct that the role of each factor in the determination will be simplified. For instance, the plan followed by an individual in building up a farming operation, including the length of time he gives himself to fulfill his expectation of profit, can have no bearing in determining in which group he belongs unless the plan is formulated in such a way as to doubt his statement that he is not farming as a hobby or a pastime. I do not suppose anyone apprised of the facts would have any difficulty in our case to realize that the respondent was certainly not farming as a hobby. It is obviously the second determination required by section 31 that raises the real problem, not so much because it concerns a further division, but for the obvious enough reason that the criteria given by Parliament is ill defined. What makes a source of income the chief one among the several that a taxpayer may have and what meaning is to be given to the word "combination"?

Ainsi, deux déterminations successives sont nécessaires pour établir si les pertes agricoles d'un contribuable seront non déductibles, partiellement déductibles ou entièrement déductibles de ses autres sources de revenu. En ce qui concerne la première détermination, laquelle repose sur les notions d'entreprise et d'expectative de profit, voici ce qu'a déclaré le juge Dickson dans l'arrêt *Moldowan*, précité (aux pages 485 et 486):

Une jurisprudence volumineuse traite de la signification de l'expression expectative raisonnable de profit, mais il ne s'en dégage aucune constante. A mon avis, on doit s'appuyer sur tous les faits pour déterminer objectivement si un contribuable a une expectative raisonnable de profit. On doit alors tenir compte des critères suivants: l'état des profits et pertes pour les années antérieures, la formation du contribuable et la voie sur laquelle il entend s'engager, la capacité de l'entreprise, en termes de capital, de réaliser un profit après déduction de l'allocation à l'égard du coût en capital. Cette liste n'est évidemment pas exhaustive.

Il est inévitable qu'une détermination qui exige la prise en considération d'un si grand nombre de facteurs soit parfois difficile. Elle n'en demeure pas moins, à mon sens, une détermination de base, ayant en vue deux groupes tout à fait opposés; soit ceux qui font de l'agriculture comme passe-temps et pour leur agrément et ceux qui en font de façon sérieuse en vue d'en tirer un profit. Les caractéristiques des deux groupes sont si différentes que le rôle de chaque facteur dans cette qualification s'en trouve d'autant simplifié. Ainsi, le programme que se fixe une personne pour mettre sur pied une entreprise agricole, y compris le délai qu'elle s'accorde pour réaliser son expectative de profit, ne peut avoir aucune incidence sur la détermination du groupe auquel elle appartient, à moins qu'elle ait formulé son programme de telle façon qu'on puisse douter de sa parole lorsqu'elle affirme que l'agriculture n'est pas pour elle une distraction ou un passe-temps. Je ne crois pas que toute personne bien au courant des faits aurait de la difficulté en l'espèce à se rendre compte que l'intimé ne faisait pas de l'agriculture comme passe-temps. C'est évidemment la deuxième détermination exigée par l'article 31 qui pose véritablement un problème, non pas tellement parce qu'elle implique une sous-division, mais pour la raison assez évidente que le critère donné par le législateur est imprécis. Qu'est-ce qui fait qu'une source de revenu est la principale parmi celles qu'un contribuable peut avoir, et quel sens doit-on donner au mot «combinaison»?

In addressing these two questions in the *Moldovan* case, *supra*, Mr. Justice Dickson opens his remarks thus (at page 486):

Whether a source of income is a taxpayer's "chief source" of income is both a relative and objective test. It is decidedly not a pure quantum measurement. A man who has farmed all of his life does not cease to have his chief source of income from farming because he unexpectedly wins a lottery. The distinguishing features of "chief source" are the taxpayer's reasonable expectation of income from his various revenue sources and his ordinary mode and habit of work. These may be tested by considering, *inter alia* in relation to a source of income, the time spent, the capital committed, the profitability both actual and potential. A change in the taxpayer's mode and habit of work or reasonable expectations may signify a change in the chief source, but that is a question of fact in the circumstances.

And at page 487, after having made reference to the law as it was framed under the *Income War Tax Act* of 1917, he went on as follows:

The word "connected" is not found in s. 13 of the present Act. As Thorson P. said, *obiter*, in *Simpson v. Minister of National Revenue* [[1961] C.T.C. 174] there is no reason why there must be such a limitation. I share this view. See also *Dorfman v. Minister of National Revenue*, *supra*, at p. 154 and *Bert James v. Minister of National Revenue* [[1973] C.T.C. 457], at p. 464.

It is clear that "combination" in s. 13 cannot mean simple addition of two sources of income for any taxpayer. That would lead to the result that a taxpayer could combine his farming loss with his most important other source of income, thereby constituting his chief source. I do not think s. 13(1) can be properly so construed. Such a construction would mean that the limitation of the section would never apply and, in every case, the taxpayer could deduct the full amount of farming losses.

But exactly what constituted a "chief source" and what was meant by the word "combination" remained to be clarified. It is at this point that the learned Chief Justice gave his definition of the three classes of farmers envisaged by the *Income Tax Act* as a whole, namely (at pages 487 and 488):

(1) a taxpayer, for whom farming may reasonably be expected to provide the bulk of income or the centre of work routine. Such a taxpayer, who looks to farming for his livelihood, is free of the limitation of s. 13(1) in those years in which he sustains a farming loss.

(2) the 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 sideline business. Such a taxpayer is

Pour répondre à ces deux questions, le juge Dickson a formulé les observations suivantes dans l'arrêt *Moldovan*, précité (à la page 486):

Déterminer si une source de revenu est la principale «source» de revenu d'un contribuable suppose un test à la fois relatif et objectif. Ce n'est incontestablement pas une simple question de proportion. Celui qui a exploité une ferme toute sa vie ne cesse pas d'en tirer sa principale source de revenu du simple fait qu'il a inopinément gagné à la loterie. Ce qui distingue la principale «source» de revenu du contribuable, c'est l'expectative raisonnable de revenu en provenance des diverses sources, ainsi que ses habitudes et sa façon coutumière de travailler. On peut analyser ces éléments, notamment à l'égard de chaque source de revenu, en examinant le temps consacré à celle-ci, les capitaux engagés et la rentabilité présente et future. Un changement dans les habitudes ou la façon de travailler d'un contribuable ou dans ses expectatives raisonnables peut indiquer une modification de la principale source de revenu, mais cela demeure une question de fait dans chaque cas.

Voici ce qu'il ajoute, à la page 487, après avoir évoqué les règles de droit contenues à la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* de 1917:

On ne retrouve pas le mot «rapport» à l'art. 13 de la présente Loi. Comme l'a dit le président Thorson dans un *obiter dictum*, dans *Simpson c. Le ministre du Revenu national* [[1961] C.T.C. 174], rien ne justifie pareille limitation. Je partage ce point de vue. Voir également *Dorfman c. Le ministre du Revenu national*, précité, à la p. 154 et *Bert James c. Le ministre du Revenu national* [[1973] C.T.C. 457], à la p. 464.

Il est clair que le mot «combinaison» utilisé à l'art. 13 ne vise pas la simple addition des deux sources de revenu d'un contribuable. En ce cas en effet, un contribuable pourrait combiner les pertes provenant de son exploitation agricole et sa plus importante source de revenu, constituant de ce fait sa principale source. Je ne pense pas que ce soit la bonne interprétation du par. 13(1). En réalité, cela signifierait que la limite prévue à cet article ne serait jamais applicable et que, dans chaque cas, le contribuable pourrait déduire l'intégralité des pertes provenant de son exploitation agricole.

Il restait toutefois à préciser ce qui constituait une "principale source" et ce qu'il fallait entendre par «combinaison». C'est alors que le juge en chef a exposé sa définition des trois catégories d'agriculteurs que la *Loi de l'impôt sur le revenu* envisage dans son ensemble, savoir (aux pages 487 et 488):

(1) le contribuable qui peut raisonnablement s'attendre à tirer de l'agriculture la plus grande partie de son revenu ou à ce que ce soit le centre de son travail habituel. Ce contribuable, dont l'agriculture est le gagne-pain, est exempté de la limite imposée par le par. 13(1) pour les années où il subit des pertes provenant de son exploitation agricole;

(2) le contribuable qui ne considère pas l'agriculture, ou l'agriculture et une source secondaire de revenu, comme son gagne-pain mais pour qui l'exploitation d'une ferme est une

entitled to the deductions spelled out in s. 13(1) in respect of farming losses.

(3) the taxpayer who does not look to farming, or to farming and some subordinate source of income, for his livelihood and who carries on some farming activities as a hobby. The losses sustained by such a taxpayer on his non-business farming are not deductible in any amount.

And then he wrote:

The reference in s. 13(1) to a taxpayer whose source of income is a combination of farming and some other source of income is a reference to class (1). It contemplates a man whose major preoccupation is farming. But it recognize [*sic*] that such a man may have other pecuniary interests as well, such as income from investments, or income from a sideline employment or business. The section provides that these subsidiary interests will not place the taxpayer in class (2) and thereby limit the deductibility of any loss which may be suffered to \$5,000. While a quantum measurement of farming income is relevant, it is not alone decisive. The test is again both relative and objective, and one may employ the criteria indicative of "chief source" to distinguish whether or not the interest is auxiliary. A man who has farmed all of his life does not become disentitled to class (1) classification simply because he comes into an inheritance. On the other hand, a man who changes occupational direction and commits his energies and capital to farming as a main expectation of income is not disentitled to deduct the full impact of start-up costs.

The case at bar involves a man whose ability and dedication as a farmer is special and, in that sense, it is an extraordinary case, but nevertheless it presents a pattern that is certainly not unique and the question it poses goes beyond its particular facts. I think counsel for the appellant could rightly present the case as a test case. The general question raised is the following. Can a full-time employee who starts a farming operation without leaving his employment be regarded as having made farming his chief source of income, within the meaning of section 31 of the Act, before he even puts himself in a situation where he can develop an operation that can yield a profit? As I read the reasons in the *Moldowan* case and understand, through them, the intention of the statute, it seems to me that the answer to the question simply cannot be otherwise than in the negative.

I took care to note previously that the determination that a man is farming not only as a hobby but as a business ought not to be really influenced by the actual profitability of his farming activities,

entreprise secondaire. Ce contribuable a droit aux déductions prévues au par. 13(1) au titre des pertes provenant d'une exploitation agricole;

(3) le contribuable qui ne considère pas l'agriculture, ou l'agriculture et une source secondaire de revenu, comme son gagne-pain et qui poursuit une activité agricole comme passe-temps. Les pertes de ce contribuable provenant de son exploitation agricole qui ne constitue pas une entreprise, ne sont pas déductibles.

b Il poursuit en écrivant:

Le paragraphe 13(1) suppose l'existence d'un contribuable qui tire son revenu de l'agriculture et de quelqu'autre source et il renvoie donc à la 1<sup>re</sup> catégorie. Il vise une personne dont l'agriculture est la préoccupation majeure, tout en tenant compte de ses autres intérêts pécuniaires, comme un revenu provenant d'un investissement, d'un emploi ou d'une entreprise secondaire. L'article prévoit que ces intérêts subsidiaires ne placent pas le contribuable dans la 2<sup>e</sup> catégorie: le montant déductible pour perte n'est donc pas limité à \$5,000. Bien que la proportion du revenu provenant de l'agriculture soit pertinente, elle n'est pas en elle-même décisive. Le test est à la fois relatif et objectif et on peut utiliser les critères indicatifs de la principale «source» de revenu pour discerner s'il s'agit ou non d'un intérêt auxiliaire. Une personne qui a exploité une ferme toute sa vie ne cesse pas d'appartenir à la 1<sup>re</sup> catégorie uniquement parce qu'elle reçoit un héritage. D'autre part, une personne qui change de travail et concentre ses forces et ses capitaux dans l'agriculture avec l'espoir d'en tirer son revenu principal ne perd pas son droit de déduire la totalité de ses frais d'établissement.

La présente espèce concerne un homme dont les capacités et le dévouement comme agriculteur sont exceptionnels et, en ce sens, il s'agit d'une affaire extraordinaire. La situation qu'elle présente n'est cependant certes pas unique et la question qu'elle soulève dépasse les faits qui lui sont propres. Je crois que l'avocat de l'appelante avait raison de présenter la cause comme une cause type. La question générale qui se pose est la suivante: peut-on considérer qu'un employé à plein temps, qui monte une entreprise agricole sans quitter son emploi, tire de l'agriculture sa principale source de revenu, au sens de l'article 31 de la Loi, avant même d'être en mesure d'exploiter une entreprise susceptible de lui rapporter un bénéfice? La lecture de l'arrêt *Moldowan* et les conclusions que j'en tire sur l'intention du législateur me convainquent que la réponse à la question ne peut être que négative.

J'ai souligné précédemment que pour déterminer si quelqu'un fait de l'agriculture non un passe-temps mais une entreprise, il ne faut pas se laisser vraiment influencer par la rentabilité présente de

the length of time the operation he is building up may require to reach a certain maturity and the remoteness of his expectation of real profit. But I simply fail to see how the comparison between a man's several sources of income for the purpose of determining which is the chief one amongst them could leave aside, to the same extent, their respective actual capacity to produce profit. Of course, the expectations of the man are involved but for the determination to have a certain practical meaning only expectations real and actual are relevant not mere plans and long-term goals. These expectations must be that the source will provide, not in the far future but now, at least part of the income the man may need for his own and his family's living needs.

It is true that the definition given by Mr. Justice Dickson of a first class farmer, in the *Moldowan* case, *supra*, would readily apply to a man for whom farming is "the centre of work routine"—regardless of the income he may expect to derive therefrom. Of course, the definition had to cover the case of a man who is dedicated totally to farming, it being his only source of income or his sole on-going income-earning activity. But I do not think that a man who has a full-time job can be seen as having nevertheless farming as "the centre of work routine" within the meaning given to those words in the definition. Besides, in the second part of his definition, Mr. Justice Dickson emphasizes that the farmer referred to is one that "looks to farming for his livelihood" and I fail to see how a man who, while holding a full-time job, starts and carries on a farming operation can reasonably "look to farming for his livelihood" until his operation is at least capable of yielding a profit. It is also true that Mr. Justice Dickson refers to a "man's major preoccupation" but in the context in which it is used the phrase does not appear to me to refer simply to physical activities (in which case, in any event, it would be doubtful that a man can be said to have a major preoccupation other than his full-time job), but to actual income earning activities. Otherwise, it would simply mean a return to the old abandoned concept of the *Income Tax War Act*, that of the "chief occupation". Finally, I am not oblivious of Mr. Justice Dick-

ses activités agricoles, ni par le temps qu'il lui faudra mettre pour que l'entreprise qu'il bâtit atteigne une certaine maturité ni par l'éloignement du moment où il prévoit réaliser des profits. Mais je ne vois tout simplement pas comment on peut comparer les différentes sources de revenu d'un individu en vue de déterminer laquelle d'entre elles est la principale en omettant de tenir compte, de la même manière, de la capacité présente de chacune d'entre elles à produire des profits. Évidemment, les attentes de l'intéressé entrent en ligne de compte, mais pour que la détermination ait une certaine portée pratique, seules ses attentes réelles et actuelles sont à retenir, non ses simples projets et ses objectifs à long terme. Le contribuable doit pouvoir compter sur cette source, non dans un avenir éloigné mais dès maintenant, pour obtenir au moins une partie du revenu dont il a besoin pour subvenir à ses besoins et à ceux de sa famille.

Il est vrai que la définition que le juge Dickson donne de l'agriculteur de la première catégorie dans l'arrêt *Moldowan* précité, s'appliquerait spontanément à la personne pour qui l'agriculture constitue «le centre de son travail habituel», et ce, sans égard au revenu qu'il peut espérer en tirer. La définition évidemment doit s'appliquer à celui qui se consacre entièrement à l'agriculture et pour qui l'agriculture constitue la seule source de revenu ou la seule activité lucrative courante. Mais je ne crois pas qu'on puisse considérer qu'un homme qui occupe un emploi à temps plein fait néanmoins de l'agriculture «le centre de son travail habituel» au sens où cette expression est employée dans la définition. De plus, le juge Dickson précise, dans la deuxième partie de sa définition, que l'agriculteur dont il est question est celui qui considère «l'agriculture» comme son «gagne-pain» et, je ne vois pas comment un homme qui, tout en occupant un emploi à temps plein, monte et exploite une entreprise agricole, peut raisonnablement considérer «l'agriculture» comme son «gagne-pain» avant que son entreprise soit à tout le moins capable de lui rapporter des bénéfices. Il est également vrai que le juge Dickson parle de la «personne dont l'agriculture est la préoccupation majeure» mais, il me semble que dans le contexte où elle est utilisée, cette expression ne vise pas simplement les activités physiques (auquel cas, il serait en tout état de cause douteux qu'une personne ait une autre préoccupation majeure que son emploi à plein

son's last observation to the effect that a man should not be disentitled to deduct the full impact of start-up costs. But, I do not think that the concept of start-up expenses can be extended to a period reaching over several years during which the taxpayer plans to build up slowly, through gradual development, expansion and acquisition, an operation that will finally yield a significant profit.

The limit placed by section 31 on the deductibility of farming losses is extremely difficult to explain as it is obviously meant to apply not only to "hobby farmers", who in any event would have difficulty in establishing that farming is for them a source of income, but also and even primarily to some serious and dedicated farmers engaged in farming as a business. Of course one must assume that the goal is to prevent abuses which in this area could be more difficult to detect. But it remains that no such limit appears to have been placed on the deductibility of any other type of business losses. The view I take of the nature and scope of the limit is all the more dissatisfying to me and I wish I would not have felt bound to adopt it. Unfortunately, my understanding of the meaning of the words used in the section does not allow me to support the finding of the Trial Judge that the provision is not applicable in this case.

I would therefor grant the appeal, quash the judgment of the Trial Division and restore the reassessments of the Minister.

temps), mais les activités immédiatement lucratives. Soutenir le contraire équivaudrait simplement à revenir au concept qui n'a plus cours appliqué par la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, soit le concept de l'«industrie principale». Finalement, je n'oublie pas que le juge Dickson termine ses remarques en soulignant qu'il ne faut pas faire perdre à une personne son droit de déduire la totalité de ses frais d'établissement. Mais, je ne crois pas que le concept des frais d'établissement puisse s'étendre à une période de plusieurs années durant lesquelles le contribuable entend construire lentement, par voie d'accroissement, d'expansion et d'acquisitions graduels, une entreprise qui viendra éventuellement à produire des revenus appréciables.

La raison d'être de la limite fixée par l'article 31 à la déductibilité des pertes agricoles est extrêmement difficile à expliquer, étant donné qu'elle doit manifestement s'appliquer non seulement aux «personnes pour qui l'agriculture n'est qu'un passe-temps» et qui de toute façon auraient de la difficulté à démontrer que l'agriculture constitue pour elles une source de revenu, mais également et même au premier chef, à certains agriculteurs sérieux et appliqués qui font de l'agriculture une entreprise. Il faut évidemment présumer que la raison d'être de la disposition est d'empêcher les abus qui, dans ce domaine, seraient plus difficiles à déceler. Il n'en demeure pas moins qu'aucune limite analogue ne semble avoir été fixée à la déductibilité de tout autre type de pertes d'entreprise. L'opinion que j'ai sur la nature et la portée de cette limite me laisse d'autant plus désolé et j'aurais voulu ne pas me sentir obligé de la retenir. Malheureusement, la signification que j'accorde aux mots employés dans l'article ne me permet pas d'appuyer la conclusion du juge de première instance suivant laquelle cette disposition ne s'appliquerait pas en l'espèce.

Je suis par conséquent d'avis d'accueillir l'appel, de casser le jugement de la Division de première instance et de rétablir les nouvelles cotisations du Ministre.