

William Moldowan *Appellant*;

and

Her Majesty The Queen *Respondent*.

1976: December 8 and 9; 1977: May 31

Present: Martland, Judson, Spence, Pigeon and Dickson JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Taxation - Income tax — Deduction of farming losses — Farming, or combination of farming with some other source — Chief source of income — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, as amended, ss. 13, 139(1)(ae).

Appellant was engaged in various business ventures from 1960. In 1968 he derived income of \$1,750 from office or employment, \$8,822.43 from investments and \$12,500 from a real estate transaction. In 1969 he earned \$17,833.40 from office or employment and \$17,048.65 from investments. Appellant was also engaged in training, boarding and racing horses for himself and others. From these operations he sustained losses of \$21,097 in 1968 and \$20,810 in 1969, the entire amount of which he sought to deduct for tax purposes. The Tax Review Board disallowed the deduction finding that the appellant's chief source of income was not farming nor a combination of farming and some other source of income within the meaning of section 13(1) of the *Income Tax Act*. The Trial Division of the Federal Court and, by a majority, the Federal Court of Appeal upheld the decision.

Held: The appeal should be dismissed.

In maintaining horses for racing, the appellant was within the definition of farming in s. 139(1)(p) of the Act. The sole issue is whether the farming business carried on by the appellant in 1968 and 1969 was his chief source of income or whether it, in combination with another source, was his chief source of income. If the answer is in the affirmative the appellant is permitted to deduct the full amount of the farming losses. If the answer is in the negative, he is entitled to a deduction of \$5,000 only in respect of farming losses for each taxation year.

In order to have a "source of income" the taxpayer must have a profit or a reasonable expectation of profit.

William Moldowan *Appelant*;

et

Sa Majesté La Reine *Intimée*.

1976: 8 et 9 décembre; 1977: 31 mai.

Présents: Les juges Martland, Judson, Spence, Pigeon et Dickson.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Fiscalité — Impôt sur le revenu — Déduction des pertes provenant d'une exploitation agricole — Agriculture ou combinaison de l'agriculture et de quelque autre source — Principale source de revenu — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148 et modification, art. 13, 139(1)ae).

A partir de 1960, l'appelant s'est occupé de diverses entreprises. En 1968, il tira un revenu de \$1,750 d'une charge ou d'un emploi, \$8,822.43 de ses investissements et \$12,500 d'une opération immobilière. En 1969, il tirait \$17,833.40 d'une charge ou d'un emploi et \$17,048.65 de ses investissements. L'appelant s'occupait également de courses de chevaux ainsi que de leur entraînement et de leur pension, pour lui-même et pour d'autres. Ces activités ont entraîné des pertes de \$21,097 en 1968 et de \$20,810 en 1969, montant qu'il cherche à déduire aux fins de l'impôt. La Commission de révision de l'impôt n'a pas accepté cette déduction, jugeant que la principale source de revenu de l'appelant n'était pas l'agriculture, ni une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source au sens du par. 13(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La Division de première instance de la Cour fédérale et la majorité de la Cour d'appel fédérale ont maintenu cette décision.

Arrêt: Le pourvoi doit être rejeté.

En élevant des chevaux de course, l'appelant faisait de l'agriculture au sens de l'al. 139(1)p) de la Loi. Le seul point litigieux est de savoir si l'exploitation agricole de l'appelant constituait, en 1968 et en 1969, sa principale source de revenu ou si elle constituait sa principale source de revenu en combinaison avec une autre. Si la réponse est affirmative, l'appelant peut déduire la totalité des pertes provenant de son exploitation agricole. Si la réponse est négative, il n'a le droit de déduire, au titre des pertes provenant de son exploitation agricole, que \$5,000 pour chacune des années d'imposition.

Pour avoir une «source» de revenu, le contribuable doit avoir en vue un profit ou une expectative raisonnable de

Source of income is an equivalent term to business. Whether a source of income is a taxpayer's "chief source" of income is both a relative and objective test.

The *Income Tax Act* envisages three classes of farmers: (1) a taxpayer who looks to farming for his livelihood: such a taxpayer is free of the limitation of s. 13(1) in respect of farming losses; (2) a taxpayer who does not look to farming for his livelihood but carries on farming as a sideline business: such a taxpayer is entitled to the deductions spelling out in s. 13(1); (3) a taxpayer who carries on some farming activities as a hobby: the losses sustained by such a taxpayer are not deductible in any amount. In the instant case, it is common ground that the appellant was farming and that his farming constituted a source of income. However, according to the concurrent findings below, that farming was not his chief source of income and it cannot be said that he was a person whose chief source of income was a combination of farming and some other source of income. Therefore the appellant should be considered as a farmer of class (2) and the deductibility in respect of any farming loss for a taxation year should be limited to \$5,000.

Dorfman v. M.N.R., [1972] C.T.C. 151 affirmed: *The Queen v. Matthews* (1974), 74 D.T.C. 6193; *Simpson v. Minister of National Revenue*, [1961] C.T.C. 174; *Bert James v. Minister of National Revenue*, [1973] C.T.C. 457, referred to.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal¹ dismissing an appeal from a judgment of the Trial Division confirming a decision of the Tax Review Board. Appeal dismissed.

C. Sturrock, for the appellant.

Neil Nichols, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

DICKSON J.—At issue in this appeal is the right of the appellant to deduct for tax purposes the entire amount of farming losses suffered by him in the 1968 and 1969 taxation years. The several

¹ [1976] 1 F.C. 355.

profit. L'expression source de revenu équivaut au terme entreprise. Déterminer si une source de revenu est la principale «source» de revenu d'un contribuable suppose un test à la fois relatif et objectif.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* envisage trois catégories d'agriculteurs: (1) le contribuable dont l'agriculture est le gagne-pain: ce contribuable est exempté de la limite imposée par le par. 13(1) au titre des pertes provenant d'une exploitation agricole; (2) le contribuable qui ne considère pas l'agriculture comme son gagne-pain mais pour qui l'exploitation d'une ferme est une entreprise secondaire: ce contribuable a droit aux déductions prévues au par. 13(1); (3) le contribuable qui poursuit une activité agricole comme passe-temps: les pertes de ce contribuable ne sont pas déductibles. En l'espèce, il est reconnu que l'appelant exploitait une ferme et en tirait un revenu. Cependant, selon des conclusions concordantes des tribunaux d'instance inférieure, l'agriculture ne constituait pas sa principale source de revenu et on ne peut dire qu'il était une personne dont la principale source de revenu provenait d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source de revenu. L'appelant doit donc être considéré comme un agriculteur de la deuxième catégorie et toute déduction au titre des pertes provenant d'une exploitation agricole doit être limitée, pour une année d'imposition, à \$5,000.

Arrêt confirmé: *Dorfman c. M.R.N.*, [1972] C.T.C. 151; arrêts mentionnés: *La Reine c. Matthews* (1974), 74 D.T.C. 6193; *Simpson c. Le ministre du Revenu national*, [1961] C.T.C. 174; *Bert James c. Le ministre du Revenu national*, [1973] C.T.C. 457.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale¹ rejetant un appel d'un jugement de la Division de première instance qui avait confirmé une décision de la Commission de révision de l'impôt. Pourvoi rejeté.

C. Sturrock, pour l'appelant.

Neil Nichols, pour l'intimée.

Le jugement de la Cour a été rendu par

LE JUGE DICKSON—Ce pourvoi porte sur le droit de l'appelant de déduire, aux fins de l'impôt, la totalité des pertes provenant de son exploitation agricole pour les années d'imposition 1968 et 1969.

¹ [1976] 1 C.F. 355.

tribunals which have to date considered the matter have held adversely to the appellant.

Central to the appeal is the construction of s. 13(1) of the *Income Tax Act* R.S.C. 1952, c. 148, as amended, an awkwardly worded and intractable section and the source of much debate. It reads, in English:

13. (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, his income for the year shall be deemed to be not less than his income from all sources other than farming minus the lesser of:

- (a) his farming loss for the year, or
- (b) \$2,500 plus the lesser of
 - (i) one-half of the amount by which his farming loss for the year exceeds \$2,500, or
 - (ii) \$2,500

(2) For the purpose of this section, the Minister may determine that 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.

(3) For the purposes of this section, 'farming loss' means a loss from farming computed by applying the provisions of this *Act* respecting the computation of income from a business *mutatis mutandis*.

and in French [see opposite column]

The effect of section 13(1) is to limit to \$5,000 the farming losses which a taxpayer may claim as a deduction in a taxation year. The appellant's farming losses exceeded this amount in the years 1968 and 1969. He contends that his chief source of income for those taxation years was either farming or a combination of farming and some other source of income, and therefore the constraint of the section does not apply to him. In an alternative argument, he submits that s. 13(1) is meaningless and incomprehensible; therefore, it should not be applied to his detriment. In effect, he would have us write the section out of the Act. I do not think we can accede to that submission. We

Tous les tribunaux saisis jusqu'à maintenant de la question ont rendu des décisions défavorables à l'appelant.

L'interprétation du par. 13(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* S.R.C. 1952, c. 148 et modifications, un paragraphe difficile, mal formulé et très controversé, est au cœur du pourvoi. Il se lit ainsi:

13. (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, son revenu pour l'année est considéré comme n'étant pas inférieur à son revenu obtenu de toutes sources autres que l'agriculture, moins le plus faible des deux montants suivants:

- a) ses pertes provenant de son exploitation agricole pour l'année, ou
- b) \$2,500 plus le moindre des chiffres suivants:
 - (i) la moitié du montant par lequel ses pertes provenant de son exploitation agricole, pour l'année, excèdent \$2,500, ou
 - (ii) \$2,500.

(2) Pour l'application du présent article, le Ministre peut décider que 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.

(3) Aux fins du présent article, une perte provenant d'une exploitation agricole est une perte provenant d'une exploitation agricole, calculée en appliquant les dispositions de la présente loi relatives au calcul du revenu tiré d'une entreprise, *mutatis mutandis*.

Le paragraphe 13(1) a pour effet de limiter à \$5,000 le montant des pertes d'exploitation agricole qu'un contribuable peut réclamer à titre de déduction pour une année d'imposition. En 1968 et 1969, les pertes provenant de l'exploitation agricole de l'appelant excédaient ce montant. Il prétend que son revenu pour ces années d'imposition provenait principalement de l'agriculture ou d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source et qu'il ne doit donc pas être assujéti à cet article. Subsidiairement, il soutient que le par. 13(1) n'a aucun sens et est incompréhensible et que, par conséquent, on ne devrait pas l'appliquer à son détriment. En fait, il voudrait que nous

must endeavour to construe the language of Parliament. It is not an impossible task.

The appellant is a Vancouver business man. During the years 1960 to 1967 he was a half-owner of, and employed by, Active Trading Ltd., a scrap company. His annual salary during those years ranged from \$11,500 to \$15,900. In 1967 he sold his interest in Active Trading Ltd., and in the same year started another company, Cascade News Ltd., for the distribution of racing forms, from which company he received dividends. The following year he organized Cascade Fasteners Ltd. as a manufacturer of screw products and from that company received a salary in 1969 amounting to \$17,833.40.

Parallel to these activities the appellant was actively engaged from the early 1960's in training, boarding and racing horses for himself and others. He began with one or two horses but upon the disposal of his interest in Active Trading Ltd. he extended his horse-racing activities. He leased an acre of land adjoining Lansdowne Race Track in the Municipality of Richmond, a Vancouver suburb, upon which was located a small house, occupied by his trainer, three paddocks and some box stalls. During the years 1962 to 1969, he bought fifty-three horses at a total cost of \$183,463 and sold horses to the value of \$121,091. He raced horses at tracks in British Columbia, Eastern Canada and in the United States, winning purses totalling \$184,018.

From his "farming" operations, the appellant realized a small profit in 1963 (\$1,593) and in 1964 (\$1,368) but after 1964 he sustained a succession of losses, peaking in 1968 (\$21,097) and 1969 (\$20,810). Thereafter, he reduced his farming activities, discontinued the Lansdowne operation and disposed of almost all of his horses.

A summary of the appellant's income for the years 1960 to 1972 is set out below:

éliminions cet article de la Loi. Je ne pense pas que nous puissions accéder à cette prétention. Nous devons essayer d'interpréter le texte du législateur. Ce n'est pas une tâche impossible.

L'appelant est un homme d'affaires de Vancouver. De 1960 à 1967, il détenait 50 pour cent des actions d'Active Trading Ltd., une compagnie dans le commerce de la ferraille, dont il était également employé. Au cours de ces années, il a touché un salaire annuel de \$11,500 à \$15,900. En 1967, il s'est départi de sa participation dans Active Trading Ltd. et, la même année, il a mis sur pied une autre compagnie, Cascade News Ltd., qui s'occupait de la distribution de bulletins de course; cette dernière lui versait des dividendes. L'année suivante, il a lancé Cascade Fasteners Ltd., une compagnie fabriquant des vis, qui lui a versé, en 1969, un salaire de \$17,833.40.

Parallèlement, l'appelant s'était activement occupé, depuis le début des années 60, de courses de chevaux ainsi que de leur entraînement et de leur pension, pour lui-même et pour d'autres. Au début, il n'avait qu'un ou deux chevaux mais la vente de sa participation dans Active Trading Ltd. lui a permis d'accroître ses activités hippiques. Il loua un terrain d'une acre jouxtant l'hippodrome Lansdowne, dans la municipalité de Richmond, en banlieue de Vancouver, sur lequel se trouvaient trois enclos, quelques stalles et une petite maison occupée par l'entraîneur qu'il avait embauché. De 1962 à 1969, il a acheté 53 chevaux pour un coût de \$183,463 et il en a vendu pour une valeur de \$121,091. Il a participé aux courses en Colombie-Britannique, dans l'est du Canada et aux États-Unis, gagnant ainsi des prix totalisant \$184,018.

Les activités «agricoles» de l'appelant lui ont rapporté un faible profit en 1963 (\$1,593) et en 1964 (\$1,368), mais après cette date, il a subi une série de pertes, dont les plus importantes en 1968 (\$21,097) et en 1969 (\$20,810). Par la suite, il a réduit ses activités reliées à son exploitation agricole; il a fermé son établissement de Lansdowne et s'est départi de presque tous ses chevaux.

Un état du revenu du demandeur pour les années 1960 à 1972 se lit comme suit:

Year	Office or Employ- ment	Investment	Business Income	Farming Net Income or (Loss)	Rentals Net Income or (Loss)
1960	\$11,500.00	—	—	\$(1,213.55)	\$2,700.00
1961	\$15,600.00	—	—	\$(2,235.28)	\$(872.00)
1962	\$15,600.00	\$ 300.00	—	\$(1,718.48)	\$(750.00)
1963	\$15,900.00	\$ 38.66	—	\$ 1,593.44	(1,131.00)
1964	\$16,200.00	\$ 37.84	—	\$ 1,368.64	—
1965	\$15,900.00	\$ 1,364.08	—	\$(1,684.19)	—
1966	\$15,900.00	\$ 1,193.86	—	\$ (885.05)	—
1967	\$13,500.00	\$ 1,625.43	—	\$(8,504.75)	—
1968	\$ 1,750.00	\$ 8,822.43	\$12,500.00	\$(21,097.46)	—
1969	\$17,833.40	\$17,048.65	—	\$(20,810.72)	—
1970	\$17,309.39	\$19,919.72	\$(913.68)	\$(7,535.76)	—
1971	\$ 6,607.04	\$ 7,656.55	\$17,415.65	\$(7,538.42)	—
1972	\$22,306.00	\$13,384.66	—	\$(4,038.94)	\$(312.10)

Année	Charge ou emploi	Investisse- ments	Revenus provenant d'une entreprise	Revenu net ou (perte) provenant d'une exploitation agricole	Revenu net ou (perte) provenant de loyers
1960	\$11,500.00	—	—	\$(1,213.55)	\$2,700.00
1961	\$15,600.00	—	—	\$(2,235.28)	\$(872.00)
1962	\$15,600.00	\$ 300.00	—	\$(1,718.48)	\$(750.00)
1963	\$15,900.00	\$ 38.66	—	\$ 1,593.44	(1,131.00)
1964	\$16,200.00	\$ 37.84	—	\$ 1,368.64	—
1965	\$15,900.00	\$ 1,364.08	—	\$(1,684.19)	—
1966	\$15,900.00	\$ 1,193.86	—	\$ (885.05)	—
1967	\$13,500.00	\$ 1,625.43	—	\$(8,504.75)	—
1968	\$ 1,750.00	\$ 8,822.43	\$12,500.00	\$(21,097.46)	—
1969	\$17,833.40	\$17,048.65	—	\$(20,810.72)	—
1970	\$17,309.39	\$19,919.72	\$(913.68)	\$(7,535.76)	—
1971	\$ 6,607.04	\$ 7,656.55	\$17,415.65	\$(7,538.42)	—
1972	\$22,306.00	\$13,384.66	—	\$(4,038.94)	\$(312.10)

In reporting his income for the 1968 and 1969 taxation years the appellant deducted the full amount of the farming losses suffered in those years, \$21,097.46 and \$20,810.72, respectively.

In the earlier proceedings argument was addressed to the question of whether a ministerial determination of chief source of income had been made pursuant to s. 13(2), but before this Court counsel for the Crown stated that he was abandoning any support which s. 13(2) might provide. Therefore, the sole issue in the appeal is whether the farming business carried on by the appellant in 1968 and 1969 was his chief source of income or whether it, in combination with another source, was his chief source of income. If the answer is in the affirmative the appellant is not precluded by s. 13(1) of the *Income Tax Act* from deducting the full amount of the farming losses; if the answer is in the negative he is subject to the limitation imposed by s. 13(1) and entitled to a deduction of \$5,000 only in respect of farming losses for each of the 1968 and 1969 taxation years. In the absence of s. 13 a taxpayer carrying on a farming business would combine his entire profits and losses from inside and outside Canada and be liable to income tax on the net taxable income.

The first thing to note when one comes to examine s. 13 is the extended meaning which the *Income Tax Act* has given to the word "farming". Section 139(1)(p) of the Act provides:

Dans sa déclaration de revenus pour les années d'imposition 1968 et 1969, l'appelant a déduit le montant intégral des pertes provenant de son exploitation agricole pour ces années, soit \$21,097.46 et \$20,810.72 respectivement.

Au cours des procédures antérieures, les plaidoiries ont porté sur la question de savoir si le Ministre avait établi la principale source de revenu conformément au par. 13(2), mais devant cette Cour, l'avocat de la Couronne a déclaré qu'il renonçait à invoquer ce paragraphe. Par conséquent, le seul point litigieux en l'espèce est de savoir si l'exploitation agricole de l'appelant constituait, en 1968 et en 1969, sa principale source de revenu ou si elle constituait sa principale source de revenu en combinaison avec une autre. Si la réponse est affirmative, le par. 13(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'empêche pas l'appelant de déduire la totalité des pertes provenant de son exploitation agricole; si la réponse est négative, il doit respecter la limite imposée par le par. 13(1) et il n'aura le droit de déduire au titre des pertes provenant de son exploitation agricole, que \$5,000 pour chacune des années d'imposition 1968 et 1969. Sans l'art. 13, un contribuable qui exploite une entreprise agricole pourrait joindre tous ses profits et pertes provenant de l'intérieur et de l'extérieur du Canada et payer l'impôt sur son revenu net imposable.

Lorsqu'on examine l'art. 13, on doit d'abord prendre note du sens élargi donné au mot «agriculture» par la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'alinéa 139(1)p) de la Loi prévoit:

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

In maintaining horses for racing, the appellant was “farming” for the purposes of the Act.

The next thing to observe with respect to s. 13(1) is that it comes into play *only* when the taxpayer has had a farming loss for the year. That being so, it may seem strange that the section should speak of farming as the taxpayer’s chief source of income for the taxation year; if in a taxation year the taxpayer suffers a loss on his farming operations it is manifest that farming would not make any contribution to the taxpayer’s income in that year. On a literal reading of the section, no taxpayer could ever claim more than the maximum \$5,000 deduction which the section contemplates; the only way in which the section can have meaning is to place emphasis on the words “source of income.”

Although originally disputed, it is now accepted that in order to have a “source of income” the taxpayer must have a profit or a reasonable expectation of profit. Source of income, thus, is an equivalent term to business: *Dorfman v. M.N.R.*² See also s. 139(1)(ae) of the *Income Tax Act* which includes as “personal and living expenses” and therefore not deductible for tax purposes, the expenses of properties maintained by the taxpayer for his own use and benefit, and not maintained in connection with a business carried on for profit or with a reasonable expectation of profit. If the taxpayer in operating his farm is merely indulging in a hobby, with no reasonable expectation of profit, he is disentitled to claim any deduction at all in respect of expenses incurred.

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

«agriculture» comprend la culture du sol, l'élevage ou l'exposition d'animaux de ferme, l'entretien de chevaux de course, l'élevage de la volaille, l'élevage des animaux à fourrure, la production laitière, la fructiculture et l'apiculture, mais ne comprend pas une charge ou un emploi auprès d'une personne se livrant à une entreprise agricole;

En élevant des chevaux de course, l'appelant faisait de l'«agriculture» au sens de la Loi.

Il faut noter également que le par. 13(1) entre *seulement* en jeu lorsque le contribuable a subi une perte provenant de son exploitation agricole pour l'année. Dans ces conditions, il peut sembler étrange que l'article parle d'agriculture comme principale source de revenu du contribuable au cours de l'année d'imposition; si le contribuable subit une perte dans son exploitation agricole au cours de l'année d'imposition, il est évident que l'agriculture ne contribue pas à son revenu cette année-là. Si l'on prend l'article au pied de la lettre, jamais un contribuable ne pourrait réclamer plus que la déduction maximale de \$5,000 prévue audit article; celui-ci n'a de sens que si l'on met l'accent sur les mots «source» de revenu.

Il y a d'abord eu controverse, mais il est maintenant admis que pour avoir une «source» de revenu, le contribuable doit avoir en vue un profit ou une expectative raisonnable de profit. L'expression source de revenu équivaut donc au terme entreprise: *Dorfman c. M.R.N.*² Voir également l'al. 139(1)(ae) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui inclut à titre de «frais personnels ou frais de subsistance», donc non déductibles aux fins de l'impôt, les dépenses inhérentes aux propriétés entretenues par le contribuable pour son propre usage et avantage, et non entretenues relativement à une entreprise exploitée en vue d'un profit ou dans une expectative raisonnable de profit. Si le contribuable, en exploitant sa ferme, se livre simplement à un passe-temps, sans expectative raisonnable de profit, il ne peut réclamer aucune déduction pour les dépenses engagées.

Une jurisprudence volumineuse traite de la signification de l'expression expectative raisonnable de profit, mais il ne s'en dégage aucune cons-

² [1972] C.T.C. 151.

² [1972] C.T.C. 151.

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. The factors will differ with the nature and extent of the undertaking: *The Queen v. Matthews*³. One would not expect a farmer who purchased a productive going operation to suffer the same start-up losses as the man who begins a tree farm on raw land.

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.

There has been difference of opinion on whether the word "combination" in s. 13(1) requires some "connection" by way of physical relationship or integration or inter-connection between farming and the subordinate activity which provides another source of income. Section 3(f) of the *Income War Tax Act* of 1917, as amended, made reference to "connection" in defining the permissible deductions from income derived from the chief

tante. 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. Les facteurs seront différents selon la nature et l'importance de l'entreprise: *La Reine c. Matthews*³. Personne ne peut s'attendre à ce qu'un fermier qui achète une affaire déjà productive subisse au départ les mêmes pertes que celui qui met sur pied une exploitation forestière sur un terrain vierge.

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.

Les opinions diffèrent sur la question de savoir si le mot «combinaison» utilisé au par. 13(1) implique un «rapport» de connexité matérielle, une intégration ou une interrelation entre l'agriculture et l'activité accessoire qui fournit une autre source de revenu. L'alinéa 3f) de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* de 1917, et modifications, parle de «rapport» lorsqu'il définit ce qui peut être déduit du revenu tiré de l'industrie ou affaire principale,

³ (1974), 74 D.T.C. 6193.

³ (1974), 74 D.T.C. 6193.

business, trade, profession or occupation of the taxpayer in determining his taxable income. Section 3(f) read:

(f) deficits or losses sustained in transactions entered into for profit but not connected with the chief business, trade, profession or occupation of the taxpayer shall not be deducted from income derived from the chief business, trade, profession or occupation of the taxpayer in determining his taxable income.

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*⁴ 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*⁵, 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.

In my opinion, the *Income Tax Act* as a whole envisages three classes of farmers:

(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.

du commerce, de la profession ou de la vocation du contribuable, en déterminant son revenu imposable. Voici le libellé de l'al. 3f):

f) les déficits ou pertes subies dans des opérations entreprises dans un but de profit, mais n'ayant aucun rapport avec l'industrie ou affaire principale, le commerce, la profession ou la vocation du contribuable, ne doivent pas être déduites du revenu tiré de l'industrie ou affaire principale, du commerce, de la profession ou de la vocation du contribuable, en déterminant son revenu imposable.

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*⁴, 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*⁵, 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.

A mon avis, la *Loi de l'impôt sur le revenu* envisage dans son ensemble trois catégories d'agriculteur:

(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

⁴ [1961] C.T.C. 174.

⁵ [1973] C.T.C. 457.

⁴ [1961] C.T.C. 174.

⁵ [1973] C.T.C. 457.

Such a taxpayer is 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.

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 recognizes 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.

In the instant case, it is common ground that the appellant was farming and that his farming constituted a source of income. There are concurrent findings below that farming was not his chief source of income. I would not disturb those findings. Additionally, I do not think it can fairly be said that appellant was a person whose chief source of income was a combination of farming and some other source of income in the sense I have indicated. He devoted considerable effort towards launching new ventures. Horse-racing consumed only several hours of his day and that for part of the year only. His commitment of capital was cautious. The nature of the enterprise is risky. It is difficult reasonably to plan to devote

d'une ferme est une 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.

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^{re} 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^e 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^{re} 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.

En l'espèce, il est reconnu que l'appellant exploitait une ferme et en tirait un revenu. Il ressort de conclusions concordantes des tribunaux d'instance inférieure que l'agriculture ne constituait pas sa principale source de revenu. Je ne veux pas modifier ces conclusions. En outre, je ne pense pas qu'on puisse dire à juste titre que l'appellant était une personne dont la principale source de revenu provenait d'une combinaison de l'agriculture et d'une autre source de revenu, au sens que j'ai indiqué. Il consacrait beaucoup d'effort au lancement de nouvelles entreprises. Les courses de chevaux ne l'accaparaient que quelques heures par jour et une partie de l'année uniquement. Il engageait ses capitaux avec circonspection. Il s'agit

energies to it principally in the expectation of a steady living. He suffered constant and increasing losses with the exception of two years in which minor profits were made. Although none of the above is alone determinative, together they suggest only one business venture of several, with nothing distinguishing in the way of "a chief source of income."

In my opinion this appeal fails. Counsel for the Crown told the Court that the Crown was prepared to forego costs in this Court in the event of success.

I would accordingly dismiss the appeal without costs.

Appeal dismissed without costs.

Solicitors for the appellant: Birnie & Sturrock, Vancouver.

Solicitor for the respondent: D. S. Thorson, Ottawa.

d'une entreprise de nature aléatoire. Il est difficile de raisonnablement concevoir d'y consacrer ses forces dans l'espoir d'en tirer un gagne-pain régulier. Il a subi des pertes constantes et croissantes, à l'exception de deux années où il a réalisé de faibles profits. Même si chacun des faits signalés précédemment n'est pas déterminant en lui-même, ensemble ils évoquent une seule entreprise parmi plusieurs, sans rien qui la caractérise comme principale «source» de revenu.

A mon avis, le présent pourvoi échoue. L'avocat de la Couronne a déclaré à la Cour que la Couronne est disposée, si elle obtient gain de cause, à renoncer aux dépens en cette Cour.

Je suis donc d'avis de rejeter le pourvoi sans adjudication de dépens.

Pourvoi rejeté sans dépens.

Procureurs de l'appelant: Birnie & Sturrock, Vancouver.

Procureur de l'intimée: D. S. Thorson, Ottawa.