

T-2792-71

T-2792-71

Chester G. Harris (Appellant)**Chester G. Harris (Appellant)**

v.

c.

Minister of National Revenue (Respondent)**a Le ministre du Revenu national (Intimé)**

Trial Division, Heald J.—Calgary, November 6;
Ottawa, November 14, 1974.

Division de première instance, le juge Heald—
Calgary, le 6 novembre; Ottawa, le 14 novem-
bre 1974.

Income tax—Losses on farm—Purchase for clearance and cultivation—Part-time operation—“Business”—“Reasonable expectation of profit”—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 as am., ss. 11(16), 12(1)(a), (b), (h), 139(1)(e) and (ae)—Public Lands Act, R.S.A. 1955, c. 259, as am.

b Impôt sur le revenu—Pertes d'exploitation agricole—Achat de terrains à défricher et à cultiver—Activités à temps partiel—«Entreprise»—«Expectative raisonnable de profit»—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148 et mod., art. 11(16), 12(1)a, b) et h), 139(1)e) et ae)—Public Lands Act, S.R.A. 1955, c. 259 et mod.

The appellant, who was of farm background and had subsequently been employed in city jobs related to agriculture, made an agreement in 1964 to purchase from the Alberta Government 320 acres of uncleared land for \$2,440. He fulfilled the requirements for breaking and seeding additional acreage each year and built a home to comply with the requirement that he commence living on the property after the seventh year of the agreement. From 1965, when he entered into possession, to 1967, he continued to work at his city employment but spent most of his weekends and his summer holidays clearing the land. In 1966 and 1967 he had no income from the farm but charged against his income from city employment his expenses from the farming operation. In the years 1968-1970 he showed no income or expenses from farming. In 1971 he moved his home to the farm and commuted to his city job. The farm continued to show a loss from 1971 to 1973. This appeal was from the disallowance of the expenses claimed for the taxation years 1966 (\$1,000) and 1967 (\$1,600).

c L'appelant, dont tous les antécédents sont en rapport avec l'agriculture, et qui, par la suite, occupa en ville des emplois liés à l'agriculture, acheta au gouvernement de l'Alberta, en 1964, 320 acres de terres non défrichées pour \$2,440. En conformité des obligations qui lui incombait, il défricha et ensemença de nouvelles parties des terres chaque année, puis construisit une maison pour commencer à vivre sur ses terres sept ans après la conclusion de l'accord. De 1965, où il acquit des terrains, à 1967, il garda son emploi en ville, mais passa la plupart de ses fins de semaines et de ses vacances d'été à défricher ces terrains. En 1966 et 1967, il ne tira aucun revenu de l'exploitation agricole, mais déduisit du revenu de son emploi en ville ses dépenses d'exploitation agricole. De 1968 à 1970, il ne déclara ni revenu ni dépense au titre de son exploitation agricole. En 1971, il déménagea dans sa ferme et conserva son emploi en ville. L'exploitation agricole continua de subir des pertes de 1971 à 1973. Il est interjeté appel du rejet des dépenses déclarées pour les années d'imposition 1966 (\$1,000) et 1967 (\$1,600).

Held, allowing the appeal, the evidence established that the appellant was engaged in the business of farming, within the definition of “business” in section 139(1)(e) of the *Income Tax Act* and the provision for deduction of expenses “from a business that is farming” in section 11(16). The appellant had not purchased the farm as a hobby or holiday retreat, nor was it a sham or device. It was a farming undertaking which, from the first, occupied a great deal of appellant's time, attention and labour, expended for the purpose of profit. The operation would probably commence to show a profit next year or the year after. There was a “reasonable expectation of profit” from the business, within the definition of “personal or living expenses” in section 139(1)(ae).

f Arrêt: l'appel est accueilli; il ressort de la preuve que l'appelant s'occupait d'une entreprise agricole, selon la définition du terme «entreprise» à l'article 139(1)e) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui relevait de l'article 11(16) prévoyant la déduction des dépenses d'une entreprise «consistant dans une exploitation agricole». L'appelant n'avait pas acheté la ferme comme passe-temps ou lieu de villégiature, et il ne s'agissait pas non plus d'une façade ou d'un simple prétexte. Il s'agissait bien d'une entreprise agricole à laquelle, dès ses débuts, l'appelant consacra une grande part de son temps, de son attention et de ses efforts dans la recherche d'un bénéfice. L'exploitation devrait commencer à produire un profit l'année prochaine ou l'année suivante. Il y avait «une expectative raisonnable de profit» au sens de cette expression dans la définition des «frais personnels et de subsistance» à l'article 139(1)ae).

The Queen v. Matthews [1974] C.T.C. 230, applied.
Holley v. M.N.R. 73 DTC 5417, distinguished.

i Arrêt suivi: *La Reine c. Matthews* [1974] C.T.C. 230. Distinction établie avec l'arrêt: *Holley c. M.R.N.* 73 DTC 5417.

INCOME tax appeal.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

j AVOCATS:

L. R. Duncan for appellant.

L. R. Duncan pour l'appelant.

C. D. MacKinnon for respondent.

C. D. MacKinnon pour l'intimé.

SOLICITORS:

PROCUREURS:

Fenerty, McGillivray, Robertson, Brennan,
Prowse, Fraser, Bell & Hatch, Calgary, for
appellant.

Fenerty, McGillivray, Robertson, Brennan,
Prowse, Fraser, Bell & Hatch, Calgary,
pour l'appellant.

Deputy Attorney General of Canada for
respondent.

Le sous-procureur général du Canada pour
l'intimé.

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

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

HEALD J.: This is an appeal in respect of
income tax assessments for the taxation years
1966 and 1967 wherein the respondent disal-
lowed a farm loss of the appellant in the sum of
\$1,034.59 in the taxation year 1966 and in the
sum of \$1,671.32 in the taxation year 1967.

LE JUGE HEALD: Appel est interjeté par les
présentes de cotisations à l'impôt sur le revenu
pour les années d'imposition 1966 et 1967, dans
lesquelles l'intimé a rejeté la déduction de la
somme de \$1,034.59 pour l'année d'imposition
1966 et de \$1,671.32 pour l'année d'imposition
1967 que l'appellant réclamait à titre de pertes
d'exploitation agricole.

The appellant is 37 years of age. He was born
on a farm in Alberta where he lived until he was
about 13 years old. At that age, he left the
family farm to do farm work on other farms as a
hired hand. He continued in this employment
until he was about 17. For the next two years,
he was apprenticed as a butcher with an Alberta
grocery firm, serving at various locations in
Alberta. He then spent some 2½ years in the
Royal Canadian Mounted Police. In August of
1960, he returned to the grocery firm as a meat
cutter. He continued working for either the gro-
cery firm or a meat packing firm at Red Deer,
Alberta until about 1966 when he accepted
employment with the Health of Animals
Branch, Meat Inspection Branch, Federal
Department of Agriculture, stationed at Red
Deer. This employment with the Federal Gov-
ernment at Red Deer has continued until the
present time and has been, at all times a full-
time job.

L'appellant a 37 ans. Il est né dans une ferme
en Alberta et y vécut jusqu'à l'âge de 13 ans
environ. Il quitta alors la ferme familiale et
travailla comme ouvrier agricole dans d'autres
fermes. Il garda ce travail jusqu'à l'âge de 17
ans. Pendant les deux années suivantes, il fut
apprenti boucher dans une entreprise alimen-
taire de l'Alberta et travailla en différents
endroits de la province. Il passa alors deux ans
et demi à la Gendarmerie royale du Canada. En
août 1960, il retourna à l'entreprise alimentaire
où il fut affecté au découpage de la viande. Il
continua de travailler soit pour l'entreprise ali-
mentaire soit pour l'entreprise d'emballage de la
viande à Red Deer (Alberta) jusqu'en 1966 et
accepta alors un emploi à la Division de l'ins-
pection des viandes, Direction de l'hygiène vét-
rinaire, au ministère de l'Agriculture, à Red
Deer. Il a gardé cet emploi et travaille encore
pour le gouvernement fédéral à Red Deer, tou-
jours à plein temps.

The appellant said in evidence that he had
been involved in agriculture practically all of his
life and that he had always wanted to go farm-
ing on his own, and that the only obstacle stand-
ing in his way was lack of financial resources,
since his only source of income was his rather
modest wages from his employment.

L'appellant témoigna s'être occupé d'agricul-
ture pendant pratiquement toute sa vie et avoir
toujours voulu posséder sa propre exploitation
agricole; seul le manque de ressources financi-
ères faisait obstacle à sa vocation, sa seule
source de revenus consistant dans le salaire
assez modeste tiré de son emploi.

He said that about the only way he could get started in farming at a low cost was to attempt to acquire land through a homestead sale from the Government of the Province of Alberta. He was finally successful in acquiring a half section of land (320 acres) by this method on December 21, 1964 when he entered into a homestead sale agreement with the Alberta Government covering said half section which was situated some 64 miles north west of Red Deer. Pursuant to the agreement, appellant obtained possession of the property on January 1, 1965. At time of purchase, subject land was solid timber and bush, consisting of some light scrub and some heavy timber suitable for lumber. There was no road, no fences and no buildings on the property at time of purchase. The appellant testified that, in his view, subject property was capable of being farmed economically as a cow-calf operation using range cattle inasmuch as he believed it would raise a good hay crop and would be suitable for pasture after being cleared and cultivated. He said that when he purchased this land, it was his intention to leave his full-time employment within 2 years to make farming his full-time vocation. In 1965, appellant cleared some 2 acres on which he built a small shack suitable for him to live in temporarily when he was at the property. In 1965, he commuted most weekends from Red Deer to the property. He also spent his two week holiday in 1965 working at the farm. In 1966 and 1967, he also spent most weekends and his summer holiday on the farm. During the winter months of those years, he hired a third party to clear the bush from some 85 acres of said land and do some of the breaking thereon. During 1966 and 1967, he himself was also engaged in the clearing and breaking of said 85 acre portion. During this period he also purchased a second-hand tractor and the other implements necessary for the breaking and eventual seeding of said parcel. He also erected some barbed-wire fencing on a portion of subject land. He also erected a granary on the property in 1966 and 1967. Thus, the position of the farm at the end of 1967 was that there was 85 acres cleared and ready to be seeded to grass in the spring of 1968.

Il affirma que le seul moyen dont il disposait pour se lancer dans l'agriculture, à moindres frais, était d'essayer d'acquérir des terres lors d'une vente de lots de colonisation par le gouvernement de la province de l'Alberta. Il réussit finalement à acquérir par ce biais la moitié d'un lot (320 acres) le 21 décembre 1964, date à laquelle il conclut avec le gouvernement de l'Alberta un contrat de concession pour ce demi-lot situé à environ 64 milles au nord-ouest de Red Deer. Conformément à ce contrat, l'appellant entra en possession desdites terres le 1^{er} janvier 1965. Au moment de l'achat, le lot était entièrement boisé, couvert de petits arbustes et d'arbres de haute fûtaie utilisables pour la production de bois de construction. Il n'y avait au moment de l'achat ni route ni clôture ni bâtiment sur ces terres. L'appellant témoigna qu'à son avis, les terres en cause pouvaient être exploitées de façon rentable pour le naissage de bétail de grands pâturages libres, car il estimait pouvoir en tirer une bonne récolte de fourrage et en faire des pâturages après les avoir défrichées et cultivées. Il affirma qu'en achetant ces terres, il prévoyait de quitter son emploi à plein temps dans les deux années suivantes et de se consacrer à plein temps à son exploitation agricole. En 1965, l'appellant défricha environ deux acres sur lesquels il construisit une petite cabane où il pouvait s'installer temporairement lorsqu'il se trouvait dans sa propriété. En 1965, il fit le trajet de Red Deer à sa propriété pratiquement toutes les fins de semaine. Il consacra aussi deux semaines de vacances en 1965 à travailler sur son terrain. En 1966 et 1967, il y passa aussi la plupart de ses fins de semaine ainsi que ses vacances d'été. Pendant les mois d'hiver de ces deux années, il engagea une autre personne qui l'aida à défricher environ 85 acres et à faire les premiers labours. En 1966 et 1967, il s'occupa aussi du défrichement et des premiers labours de ces 85 acres. A cette époque, il acheta un tracteur d'occasion et d'autres instruments aratoires nécessaires pour les premiers labours et éventuellement l'ensemencement de cette parcelle. Il clôtura aussi une partie de ses terres avec du fil de fer barbelé et construisit un entrepôt à grain, en 1966 et 1967. A la fin de 1967, 85 acres de l'exploitation agricole avaient

Appellant received no income from said property during the taxation years 1966 and 1967. However, he did seek to charge the expenses incurred by him in respect of said properties against his income from employment. In 1966, appellant sought to deduct from income the sum of \$1,034.59, which may be broken down as follows:

Gasoline & oil	\$ 55.11
Repairs	121.23
Clearing or levelling land	800.00
Capital cost allowance— (depreciation on a tractor and a disc for a portion of the year)	58.25
Total	\$1,034.59

The corresponding deduction claimed for 1967 was \$1,671.32 which is broken down as follows:

Building repairs	\$ 204.80
Fence repairs	25.95
Gasoline & oil	86.49
Repairs, licence, insurance	68.38
Feed and straw	8.20
Clearing or levelling land	1,200.00
Capital cost allowance— (depreciation on tractor and disc for the full year)	77.50
Total	\$1,671.32

The sole issue in the appeal is the propriety of such deductions.

In 1968, appellant sowed 85 acres to barley, oats and tame grass. 1968 was the only year he seeded any grain or grass seed. In the fall of 1968, he harvested about 700 bushels of barley and 200 bushels of oats. After 1968, because of the success of the seeding to tame grass, said 85 acres were suitable for pasture. Also in 1968 the appellant purchased some hogs on a share basis with a friend, and the grain produced from the land in 1968 was used to feed the hogs. Also in 1968, the appellant cut some 27,000 board feet of lumber and dry-piled it on a clearing in the bush. However, unfortunately for the appellant,

été défrichées et étaient prêtes à être ensemencées en pré au printemps 1968.

L'appellant ne tira aucun revenu de cette propriété pendant les années d'imposition 1966 et 1967. Il chercha cependant à déduire les dépenses imputables à son exploitation agricole du revenu tiré de son emploi. En 1966, l'appellant chercha à déduire de son revenu la somme de \$1,034.59 que l'on peut ventiler de la manière suivante:

Essence et huile	\$ 55.11
Réparations	121.23
Défrichement et nivellement des terres	800.00
Allocation à l'égard du coût en capital—(amortissement du tracteur et d'une herse à disques pendant une partie de l'année)	58.25
Total	\$1,034.59

La déduction correspondante réclamée pour 1967 s'élevait à \$1,671.32, ventilés de la manière suivante:

Réparation des bâtiments	\$ 204.80
Réparation des clôtures	25.95
Essence et huile	86.49
Réparations, permis, assurances	68.38
Fourrage et paille	8.20
Défrichement et nivellement des terres	1,200.00
Allocation à l'égard du coût en capital—(amortissement du tracteur et de la herse à disques sur toute l'année)	77.50
Total	\$1,671.32

La seule question en litige dans cet appel porte sur l'opportunité de telles déductions.

En 1968, l'appellant sema sur 85 acres de l'orge, de l'avoine et ensemença quelques pâturages. C'est la seule année où il sema des céréales et des graminées. Pendant l'automne 1968, il récolta environ 700 boisseaux d'orge et 200 boisseaux d'avoine. Après 1968, l'ensemencement des pâturages ayant réussi, lesdites 85 acres convenaient à l'herbage. En 1968, l'appellant acheta aussi quelques porcs en association avec un ami et utilisa le grain récolté en 1968 pour les nourrir. En 1968 l'appellant coupa aussi environ 27,000 pieds-planches de bois qu'il empila dans une clairière pour les faire

this lumber was all destroyed by a fire on said property in May of 1968. Since that time, the appellant has cut other lumber from subject property and has sold it to others (to the extent of \$570 in 1972 and \$675 in 1973).

After 1968, said 85 acres were used as a pasture for cattle by a neighbour of the appellant's. In the taxation years 1968, 1969 and 1970, the appellant claimed no farming expenses nor did he show any farming income. The appellant said that he did not continue with his hog venture after 1968 because the market price of hogs was low and the market price of feed grain was high and thus, in his view, a hog operation was not economically viable. He said that he did not engage in a cattle operation during those years because of lack of financial resources. Finally he was able, in 1971, to make a calf-sharing agreement with a friend. By this time, an additional 25 acres had been cleared. Under this arrangement, he has been able to acquire ownership over the years since 1971 of 13 cattle and one bull. He was also able to sell 6 calves this fall. In 1971, he and his family moved to the farm from Red Deer and have resided there on a permanent basis ever since. Exhibit 10 filed at the trial summarizes his farming operations during the last 3 years as follows:

Year	Expenses	Income	Loss
1971	1,144.20	56.12	1,088.08
1972	2,761.78	1,143.50	1,618.28
1973	3,366.08	1,470.60	1,895.48

Appellant said that he is presently in the process of clearing another 100 acres; that he anticipates farming on a full-time basis by approximately 1976 and that he foresees a profit from the farm and that his goal is to develop a herd of approximately 100 cows, which, in his view, would be sufficient to support him, his wife and their two children. He agrees that to support 100 cows, he will need more pasture land. However, he said there was other Crown land near subject land which he was going to try to obtain on a grazing lease basis. He said that the gross revenues from farming had been increasing, not

sécher. Malheureusement pour l'appelant, tout ce bois fut détruit par un incendie sur ses terres en mai 1968. Depuis cette époque, l'appelant a fait d'autres coupes sur ses terres et a vendu le bois (pour un montant de \$570 en 1972 et de \$675 en 1973).

Après 1968, lesdites 85 acres furent utilisées comme pâturages pour le bétail d'un des voisins de l'appelant. Pendant les années d'imposition de 1968, 1969 et 1970, l'appelant ne déclara aucune dépense d'exploitation agricole ni d'ailleurs aucun revenu de son exploitation. L'appelant affirma avoir cessé son élevage de porcs en 1968 parce que leur prix de vente était faible et la valeur marchande du grain de provende trop élevée et qu'à son avis l'élevage de porcs n'était donc pas rentable. Il affirma que, pendant toutes ces années, l'insuffisance de ses ressources financières l'empêcha de se lancer dans l'élevage de bétail. Finalement, il fut en mesure en 1971 de conclure une entente avec un ami portant sur le partage des veaux. A cette époque, 25 acres supplémentaires avaient été défrichées. Grâce à cette entente, il put acquérir après 1971, 13 têtes de bétail et un taureau. En outre, cet automne, il fut en mesure de vendre 6 veaux. En 1971, avec sa famille, il quitta Red Deer et s'installa à la ferme où ils résident depuis de manière permanente. La pièce 10 déposée lors de l'instruction donne un aperçu de ses activités agricoles pendant les trois dernières années:

Années	Dépenses	Revenus	Pertes
1971	1,144.20	56.12	1,088.08
1972	2,761.78	1,143.50	1,618.28
1973	3,366.08	1,470.60	1,895.48

L'appelant déclare avoir actuellement entrepris le défrichement de 100 acres supplémentaires; il envisage de se consacrer à plein temps à son exploitation agricole vers 1976 et il prévoit que son exploitation produira un bénéfice; son but est d'avoir un troupeau d'environ 100 vaches qui produirait des revenus suffisants pour son épouse, ses deux enfants et lui-même. Il admet que des pâturages supplémentaires seront nécessaires pour ces 100 vaches. Il déclare avoir l'intention d'essayer d'obtenir un bail de pâturage sur d'autres terres de la Couronne, proches de son exploitation. Même si les reve-

dramatically, but increasing nevertheless, and on this basis, he was sure it would soon be a profitable operation. He also estimated that for the taxation year 1974, his farm receipts would just about equal his farm expenses. Since moving to the farm in 1971, appellant has retained his full-time job in Red Deer and has commuted back and forth from the farm to Red Deer.

It is the appellant's submission that, at all material times, he was engaged in the business of farming from which he anticipated a profit, but in respect of which he has thus far incurred a loss which is deductible under the *Income Tax Act* as being expenses incurred for the purpose of gaining or producing income and as such, deductible under section 12(1)(a) of the Act or expenses incurred in the business of farming or clearing land deductible under the provisions of section 11(16) of the Act.

Section 11(16) reads as follows:

11. (16) Notwithstanding paragraphs (a) and (b) of subsection (1) of section 12, there may be deducted in computing a taxpayer's income for a taxation year from a business that is farming, amounts paid by him in the year for clearing land, levelling land or laying tile drainage for the purpose of carrying on the farming business.

The respondent submits, on the other hand, that section 11(16) (*supra*) has no application to the facts of this case because, in his submission, the appellant was not engaged "in the business of farming or clearing land" as that term is used in said section 11(16) (*supra*).

The respondent makes a second submission to the effect that deduction of subject losses are prohibited by sections 12(1)(a), (b) and (h) of the Act, said subsection (h) being modified by section 139(1)(ae)(i) of the Act. These sections read as follows:

12. (1) In computing income, no deduction shall be made in respect of

(a) an outlay or expense except to the extent that it was made or incurred by the taxpayer for the purpose of gaining or producing income from property or a business of the taxpayer,

nus bruts tirés de son exploitation agricole n'ont pas augmenté de manière spectaculaire, ils ont néanmoins augmenté et, en se fondant sur cette évolution, il se déclare certain que son exploitation agricole s'avèrera bientôt profitable. A son avis, pour son année d'imposition 1974, les recettes de l'exploitation agricole seraient à peu près égales aux dépenses y afférentes. Depuis son déménagement à la ferme en 1971, l'appellant a conservé son emploi à plein temps et fait donc la navette entre la ferme et Red Deer.

L'appellant soutient qu'à toutes les périodes en cause, il exploitait une entreprise agricole dont il prévoyait tirer un bénéfice, mais à l'égard de laquelle il a jusqu'ici subi des pertes déductibles en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, relevant de l'article 12(1)a) de la Loi, à titre de dépenses engagées dans le but de gagner ou produire un revenu ou de l'article 11(16) de la Loi à titre de dépenses engagées dans une exploitation agricole ou dans une entreprise de défrichement de terrains.

L'article 11(16) se lit comme suit:

11. (16) Nonobstant les alinéas a) et b) du paragraphe (1) de l'article 12, il peut être déduit, du calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition provenant d'une entreprise consistant dans une exploitation agricole, les montants payés par le contribuable dans l'année pour le défrichement ou le nivellement du terrain ou la pose de tuyaux de drainage aux fins de l'aménagement d'une exploitation agricole.

Par contre, l'intimé prétend que l'article 11(16) (précité) ne s'applique pas aux faits de l'espèce car, selon lui, l'entreprise de l'appellant ne consistait pas dans «une exploitation agricole» ou dans le «défrichement de terrains» au sens de ces termes à l'article 11(16) (précité).

L'intimé soutient en deuxième lieu que la déduction des pertes en cause sont interdites par les articles 12(1)a), b) et h) de la Loi, ledit alinéa h) ayant été modifié par l'article 139(1)ae)(i) de la Loi. Ces articles se lisent comme suit:

12. (1) Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard

a) d'une somme déboursée ou dépensée, sauf dans la mesure où elle l'a été par le contribuable en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise du contribuable,

(b) an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part,

b) d'une somme déboursée, d'une perte ou d'un remplacement de capital, d'un paiement à compte de capital ou d'une allocation à l'égard de dépréciation, désuétude ou d'épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente Partie,

(h) personal or living expenses of the taxpayer except travelling expenses (including the entire amount expended for meals and lodging) incurred by the taxpayer while away from home in the course of carrying on his business,

h) de frais personnels ou frais de subsistance du contribuable, sauf les frais de déplacement (y compris le montant intégral dépensé pour les repas et le logement) faits par le contribuable alors qu'il était absent de chez lui dans l'exercice de ses affaires,

139. (1) In this Act,

139. (1) Dans la présente loi,

(ae) "personal or living expenses" include

ae) «frais personnels ou frais de subsistance» comprend

(i) 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,

(i) les dépenses inhérentes aux propriétés entretenues par toute personne pour l'usage ou l'avantage du contribuable ou de toute personne unie à lui par les liens du sang, du mariage ou de l'adoption et non entretenues relativement à une entreprise exploitée en vue d'un profit ou d'une expectative raisonnable de profit,

Accordingly the basis of this second submission is that even if I conclude that this appellant was in "the business of farming", subject expenditures are not deductible because they were not "in connection with a business carried on for profit or with a reasonable expectation of profit" (underlining mine).

Au fond, cette seconde prétention revient donc à dire que, même si je conclus que l'appellant s'occupait d'une «entreprise agricole», les dépenses en cause ne sont pas déductibles parce qu'elles ne sont pas liées «à une entreprise exploitée en vue d'un profit ou dans une expectative raisonnable de profits» (c'est moi qui souligne).

Dealing initially with the question as to whether this appellant was engaged in the "business of farming", on the evidence adduced, I am satisfied that the appellant was engaged in the "business of farming". Appellant's entire background is one of farming. He said that he had always wanted to go into farming on his own, but that he had been prevented from doing so because of his lack of funds. I found him to be a credible witness and I accept his evidence in this regard. The opportunity to purchase the homestead land from the Alberta Government gave him the opportunity he had been waiting for—the opportunity to buy land at a low price (the entire half section for \$2,440).

Il convient de déterminer en premier lieu si l'appellant se consacrait à une «entreprise agricole». Vu la preuve soumise, je suis convaincu que l'appellant s'occupait d'une «entreprise agricole». Tous ses antécédents sont en rapport avec l'agriculture. Il a toujours voulu posséder sa propre exploitation agricole, mais son manque de ressources financières l'en avait empêché. J'estime que c'est un témoin crédible et j'ajoute foi à son témoignage à cet égard. La possibilité d'acheter les terrains du lot de colonisation au gouvernement de l'Alberta lui a fourni l'occasion qu'il attendait—la possibilité d'acheter des terres à bas prix (un demi-lot complet pour la somme totale de \$2,440).

This is not a case where the farm was purchased as a hobby or as a "holiday retreat" nor was appellant's farming operation a mere sham or device. Under the agreement of purchase and under the provisions of *The Public Lands Act* of

Il ne s'agit certainement pas d'une ferme achetée comme passe-temps ou comme lieu de villégiature et les activités agricoles de l'appellant ne sont pas non plus une façade ou un simple prétexte. En vertu du contrat d'achat, et

Alberta¹, the appellant was required to break and seed additional acreage each year. Appellant was also required, after the seventh year of the agreement, to live on the property for at least three months in every year. The appellant has complied with these terms and has, since 1971, lived on the property the year 'round. His actions, since acquisition, have been consistent with the operation of a business, having regard to the severe limitations placed on him by lack of capital and income (his gross income during these years being approximately \$5,000-\$6,000). I cannot conceive of anyone acquiring a farm consisting of solid bush 64 miles from his residence as a hobby or a vacation retreat. Furthermore, I cannot believe that the appellant would have legally obligated himself to break and crop the land and to live there permanently if he had not seriously intended to be in the business of farming.

The term "business" is defined in the *Income Tax Act* in section 139(1)(e) as follows:

139. (1) In this Act,

(e) "business" includes a profession, calling, trade, manufacture or undertaking of any kind whatsoever and includes an adventure or concern in the nature of trade but does not include an office or employment;

I agree with Mahoney J. where, in the case of *The Queen v. Matthews*² he expressed the view that:

Subject to the exclusion of an office or employment, this statutory definition does not, in my view, narrow the broad definition that: . . . "anything which occupies the time and attention and labour of a man for the purpose of profit is business" (*Smith v. Anderson* (1880) 15 Ch. D. 247 per Jessel M.R. at 258).

It seems to me that this appellant has satisfied all of the requirements both of the statutory

¹ R.S.A. 1955, c. 259, ss. 171, 172 and 172(a), as amended.

² [1974] C.T.C. 230 at 235.

selon les dispositions du *The Public Lands Act* d'Alberta¹, l'appellant devait défricher et ensemen-
 a mencer un certain nombre d'acres supplémentaires chaque année. L'appellant devait aussi, dès la septième année du contrat, vivre sur la propriété au moins trois mois par an. L'appellant s'est conformé à toutes ces conditions et depuis 1971 vit sur la propriété pendant toute l'année. Depuis l'acquisition des terres, tous ses actes
 b ont été compatibles avec l'exploitation d'une entreprise, compte tenu des limites sévères que constituait pour lui le manque de capitaux et de revenus (son revenu brut pendant toutes ces
 c années se chiffrait approximativement à \$5,000-\$6,000). Je ne peux imaginer qu'une personne ferait l'acquisition de terrains entièrement boisés situés à 64 milles de sa résidence pour ses loisirs ou comme lieu de villégiature. En
 d outre, je ne peux pas croire que l'appellant se serait juridiquement engagé à effectuer des premiers labours, à cultiver les terres et à y vivre de manière permanente s'il n'avait pas eu sérieusement l'intention d'exploiter une entreprise agricole.

Le terme «entreprise» est défini dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'article 139(1)(e) de la manière suivante:

f 139. (1) Dans la présente loi,

e) «entreprise» comprend une profession, un métier, un commerce, une fabrication ou une activité de quelque genre que ce soit et comprend une initiative ou affaire d'un caractère commercial, mais ne comprend pas une charge ou emploi;

Je souscris à l'opinion exprimée par le juge Mahoney dans l'affaire *La Reine c. Matthews*²:

h Sous réserve de l'exclusion d'une charge ou d'un emploi, cette définition légale ne restreint pas à mon avis la définition assez large selon laquelle: . . . «tout ce qui occupe le temps, l'attention et les efforts d'une personne dans la recherche d'un bénéfice constitue une entreprise» (*Smith c. Anderson* (1880) 15 Ch. D. 247, le Maître des Rôles Jessel à la p. 258).

J'estime que l'appellant remplit à la fois toutes les exigences de la définition légale et toutes

¹ S.R.A. 1955, modifié, c. 259, articles 171, 172 et 172(a).

² [1974] C.T.C. 230 à la p. 235.

definition and of the definition of Jessel M.R. quoted (*supra*).

Appellant was engaged in a farming undertaking, which, from the outset, occupied a great deal of his time, attention and labour. I am also satisfied on the evidence that appellant's purpose was profit. I cannot believe that anyone would spend the backbreaking hours and days and months which appellant spent on this farm in clearing it, felling the trees, piling the lumber and then building his home and seeding the cleared portion as a hobby or for pleasure. Appellant said his purpose was profit, that he eventually expected to make a living on the farm for his family and I accept his evidence in this connection.

Turning now to the respondent's submission that even if the appellant was engaged in the business of farming, said business was not carried on for profit or with a reasonable expectation of profit. In support of this submission, the case of *Holley v. Minister of National Revenue*³ was cited. In my view, that decision is distinguishable on its facts from the case at bar. In the *Holley* case (*supra*) Sweet D.J. found that what the appellant did was more in the nature of a hobby and "a pleasurable activity *per se*". In that case, the appellant was a surgeon practising at Quesnel, B.C. The farm he acquired was only 8 miles from Quesnel connected thereto by all-weather roads. The facts in that case are entirely different from those here present.

After giving consideration to all the facts and circumstances of this case, I have concluded that there was "a reasonable expectation of profit" in the appellant's farming business. Through hard work and diligence, the appellant had made substantial progress in the first three years, to the point where he had 85 acres cleared and seeded to grass. By 1971, some 110 acres were cleared and he commenced to acquire a modest herd of cattle. Through the

celles de la définition donnée par le Maître des Rôles Jessel.

L'appellant s'est lancé dans une entreprise agricole à laquelle, dès le début, il a consacré une large partie de son temps, de son attention et de ses efforts. Je suis aussi convaincu, vu la preuve, que le but de l'appellant était la recherche d'un profit. Je ne peux imaginer quiconque choisissant comme passe-temps ou loisir de passer des heures, des jours et des mois à des travaux éreintants comme l'appellant le fit sur sa ferme pour défricher, abattre des arbres, empiler le bois, construire une maison et enfin enseigner la parcelle défrichée. L'appellant affirme que son but est de réaliser un bénéfice et qu'il prévoit éventuellement de faire de cette ferme la seule source de revenus de sa famille et j'accepte son témoignage à cet égard.

Examinons maintenant la prétention de l'intimé selon laquelle même si l'appellant s'occupait d'une entreprise agricole, cette entreprise n'était pas exploitée en vue d'un profit ou dans une expectative raisonnable de profit. A l'appui de cette prétention, on cita l'affaire *Holley c. Le Ministre du Revenu National*³. Vu les faits il convient d'établir, à mon avis, une distinction entre cette affaire et celle qui nous occupe. Dans l'affaire *Holley* (précitée), le juge suppléant Sweet décida que les activités de l'appellant constituaient plutôt un passe-temps et «une activité de nature récréative». Dans cette affaire, l'appellant était un chirurgien, pratiquant à Quesnel (C.-B.). La ferme qu'il avait achetée se trouvait à 8 milles seulement de Quesnel et y était reliée par des routes ouvertes toute l'année. Les faits en l'espèce sont totalement différents de ceux de cette affaire.

Après avoir examiné tous les faits et circonstances de l'espèce, j'ai conclu que l'entreprise agricole de l'appellant permettait «une expectative raisonnable de profit». Grâce à son travail et à sa diligence, l'appellant a fait des progrès considérables pendant les trois premières années si l'on considère qu'il a défriché 85 acres et les aensemencées en pâturage. En 1971, il en avait défriché 110 et avait commencé à rassembler un modeste troupeau. De 1971 à 1973, il a

³ 73 DTC 5417.

³ 73 DTC 5417.

years 1971 to 1973, he had increased his income from the farm although the farming operation was still showing a loss. However, he said that in 1974, the farm income would just about equal the farm expenses. Surely, this is substantial progress, having regard to the appellant's lack of adequate financial resources. He is presently in the process of clearing another 100 acres. This will give him a total of 210 acres for pasture for his cattle. The evidence was that it takes approximately 3½ acres of pasture to adequately sustain one cow. Thus he will shortly be in a position to sustain some 60 head of cattle. His goal is a herd of 100 head but he is already taking steps to acquire additional pasture land. I found his evidence in this connection to be reasonable and realistic. I have no doubt that, in all probability, the appellant's farming operation will commence to show a profit next year or the year after. As Mahoney J. said in the *Matthews* case (*supra*)⁴:

Each case where the realization of profit is so postponed will have to be examined on its own merits to ascertain that the profit is not merely notional and that the expectation of profit is indeed reasonable.

An examination of the facts and circumstances of subject case has convinced me that appellant's expectation of profit was indeed reasonable. In my view, this appellant has satisfactorily explained the reasons why it is taking so long to make his farming business a profitable venture, the main reason being his lack of funds. It would, in my opinion, be quite unfair to penalize this taxpayer for his lack of adequate financial resources and to infer from that circumstance, a lack of intention on his part to engage in the farming business on a commercial basis. This appellant has done everything he could possibly do, within the limits of his own financial resources, to engage in farming and given his determination and his industry, and having regard to the progress he has made through the years, I am satisfied that the expectation of profit is reasonable.

⁴ [1974] C.T.C. 230 at p. 236.

augmenté le revenu de son entreprise agricole bien qu'elle soit toujours exploitée à perte. Il affirme cependant qu'en 1974, le revenu de l'exploitation agricole serait à peu près égal aux dépenses engagées. On ne peut nier qu'il s'agisse de progrès considérables compte tenu de la faiblesse des ressources financières de l'appellant. Il a actuellement entrepris le défrichement de 100 acres supplémentaires. Il disposera donc d'un total de 210 acres de pâturage pour son bétail. D'après la preuve, il faut environ 3½ acres de pâturage pour nourrir correctement une vache. Il sera donc bientôt en mesure de nourrir 60 têtes de bétail. Son but est de rassembler un troupeau de 100 têtes, mais il a déjà pris certaines mesures pour acquérir des pâturages supplémentaires. J'estime que son témoignage à cet égard est raisonnable et réaliste. Je ne doute pas que les activités agricoles de l'appellant lui permettront, en toute probabilité, de réaliser un bénéfice l'année prochaine ou l'année suivante. Comme le disait le juge Mahoney dans l'affaire *Matthews* (précitée)⁴:

Lorsque la réalisation d'un bénéfice est ainsi retardée, il faut examiner les faits de l'espèce afin de déterminer si ce bénéfice n'est pas purement imaginaire et si l'expectative de profit est effectivement raisonnable.

Un examen des faits et des circonstances de l'espèce m'a convaincu du fait que l'expectative de profit de l'appellant est effectivement raisonnable. A mon avis, l'appellant a expliqué de manière satisfaisante les raisons pour lesquelles son exploitation agricole met si longtemps à produire un bénéfice, la raison principale étant l'absence de ressources financières. A mon sens, il serait très injuste de pénaliser ce contribuable pour son manque de ressources financières adéquates et d'en déduire qu'il n'a pas l'intention de s'engager dans une entreprise agricole à l'échelle commerciale. L'appellant a fait tout son possible, dans les limites de ses ressources financières personnelles, pour lancer une exploitation agricole et, vu sa détermination et son travail, et compte tenu des progrès qu'il a réalisés au cours de ces années, je suis convaincu que l'expectative de profit est effectivement raisonnable.

⁴ [1974] C.T.C. 236.

I have accordingly concluded that the deduction of the losses claimed for the taxation years 1966 and 1967 was proper.

The appeal is therefore allowed with costs.

Je conclus donc que la déduction des pertes réclamée pour les années d'imposition 1966 et 1967 étaient justifiées.

L'appel est donc accueilli avec dépens.