

A-648-86

A-648-86

The Queen (Appellant)

v.

Raymond Morrissey (Respondent)

INDEXED AS: MORRISSEY v. CANADA (C.A.)

Court of Appeal, Mahoney, MacGuigan and Desjardins JJ.—Toronto, November 16, 17; Ottawa, December 21, 1988.

Income tax — Income calculation — Farming — Taxpayer employed part-time as ship's engineer — Also running cattle farm, assisted by family — Deemed farming losses for three years restricted to \$5,000 under Income Tax Act, s. 31(1), although losses much greater — Trial Judge holding farming "chief source of income" — Whether chief source of income farming or combination of farming and other occupation — Whether factors in Moldowan (time spent, capital committed, profitability both actual and potential) to be interpreted disjunctively or conjunctively.

This was an appeal from a trial judgment holding that farming was a chief source of the respondent's income. The taxpayer was employed as chief engineer on a Great Lakes freighter six or seven months a year. He also ran a cattle farm, with extensive help from his family. In 1977, 1978 and 1979 his losses were restricted to \$5,000 under subsection 31(1) of the *Income Tax Act*, although his actual losses were much higher. Subsection 31(1) applies where a chief source of income is not farming or a combination of farming and another occupation. The taxpayer argued that the criteria in *Moldowan v. The Queen* (time spent, capital committed, profitability both actual and potential) should be interpreted disjunctively, as did the Trial Judge who found that farming was a chief source of income as the taxpayer had shown a serious commitment to farming in relation to the first two factors. The Trial Judge held that profitability was but one of several factors to be considered. It was further argued that subsection 31(1) had become a burden upon real farmers although Parliament's original intention had been to grant limited relief to the gentleman farmer.

Held (Desjardins J. dissenting), the appeal should be allowed.

Per Mahoney J. (MacGuigan J. concurring): *Moldowan* did not suggest disjunctive consideration of factors in the way that they had been dealt with by the Trial Judge. It being admitted that the taxpayer had a reasonable expectation of profit, a question remained as to whether his farming operation was potentially a chief source of income alone or in combination

La Reine (appelante)

c.

^a Raymond Morrissey (intimé)

RÉPERTORIÉ: MORRISSEY c. CANADA (C.A.)

^b Cour d'appel, juges Mahoney, MacGuigan et Desjardins—Toronto, 16 et 17 novembre; Ottawa, 21 décembre 1988.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Entreprise agricole — Le contribuable travaille à temps partiel comme ingénieur à bord de navires — Il exploite aussi une entreprise de naissance, aidé de sa famille — Les pertes agricoles présumées à l'égard de trois années sont limitées à 5 000 \$ en vertu de l'art. 31(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu, bien que les pertes soient de beaucoup supérieures — Le juge de première instance a conclu que l'agriculture était la «source principale de revenu» de l'intimé — Il s'agit de savoir si le revenu du ^d contribuable provient principalement de l'agriculture ou d'une combinaison de l'agriculture et d'une autre source — Les facteurs considérés dans l'arrêt *Moldowan* (le temps consacré, les capitaux engagés et la rentabilité présente et future) doivent-ils s'interpréter de façon disjonctive ou de concert?*

^e Il s'agit d'un appel d'un jugement de première instance qui concluait que l'agriculture constituait une source principale du revenu de l'intimé. Le contribuable était employé, six à sept mois par année, comme ingénieur en chef à bord d'un navire marchand naviguant sur les Grands Lacs. Il exploitait aussi une entreprise de naissance, aidé considérablement par sa famille. En 1977, 1978 et 1979, ses pertes ont été limitées à 5 000 \$ en vertu du paragraphe 31(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, bien que ses pertes réelles aient été beaucoup plus élevées. Le ^f paragraphe 31(1) s'applique lorsque le revenu du contribuable ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source. Le contribuable a soutenu que le critère énoncé dans l'arrêt *Moldowan c. La Reine* (le temps consacré, les capitaux engagés et la rentabilité présente et future) devraient s'interpréter de façon disjonctive, comme l'a fait le juge de première instance qui a conclu que l'agriculture constituait pour le contribuable une source principale de revenu étant donné qu'en ce qui concerne les deux ^g premiers éléments du critère, l'agriculture a été une préoccupation majeure du contribuable. Le juge de première instance a conclu que la rentabilité n'était qu'un facteur parmi d'autres à considérer. On a aussi fait valoir que le paragraphe 31(1) est devenu un fardeau pour les véritables agriculteurs bien que ^h l'intention première du Parlement ait été d'accorder au gentleman-farmer un dégrèvement limité.

ⁱ *Arrêt* (le juge Desjardins dissidente): l'appel devrait être accueilli.

^j Le juge Mahoney (avec l'appui du juge MacGuigan): L'arrêt *Moldowan* n'a pas proposé de dissocier les facteurs pertinents tout à fait de la façon dont l'a fait le juge de première instance. Étant admis que l'intimé avait une expectative raisonnable de profit, il restait à savoir si son entreprise agricole était potentiellement une source principale de revenu soit en elle-même,

with another source. Although, in considering subsection 31(1), potentiality rather than actuality is the question, since the provision applies only when there is a loss, profitability in other years may be evidence of the potential for profit. On the evidence, the taxpayer's farm had not been, and was unlikely to become, profitable. Absent actual or potential profitability, farming cannot be a chief source of income.

While it may be argued that remedial action is desirable in that Parliament's original intentions may not have been realized, the *Moldowan* test was not so elastic as to permit it to be judicially provided.

Per Desjardins J. (dissenting): The statement in *Moldowan*, that the two distinguishing features of chief source of income were to be tested by considering, *inter alia*, time spent, capital committed and profitability, indicated that these tests were illustrative, not exhaustive. Profitability was only one of several factors that had to be weighed.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 248, s. 31(1) (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1 [as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 7]).
Income War Tax Act, 1917, S.C. 1917, c. 28, s. 3(1)(f) (as am. by S.C. 1919, c. 55, s. 2; S.C. 1919 (2d Sess.), c. 49, s. 2).
Income War Tax Act, R.S.C. 1927, c. 97, s. 10.
The Income Tax Act, S.C. 1948, c. 52, s. 13 (as am. by S.C. 1951, c. 51, s. 4).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

FOLLOWED:

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

DISTINGUISHED:

P.E. Graham v. The Queen (1983), 83 DTC 5399; affd. [1985] 2 F.C. 107; 85 DTC 5256 (C.A.).

AUTHORS CITED

Canada. *House of Commons Debates*, Vol. V, 4th Sess., 21st Parl., June 13, 1951, at p. 4054.
 Canada. *House of Commons Debates*, Vol. III, 6th Sess., 21st Parl., May 27, 1952, at pp. 2626 ff.

COUNSEL:

Ian S. MacGregor and Susan L. Van Der Hout for appellant.
William I. Innes for respondent.

soit en combinaison avec une autre source. Bien que dans l'étude du paragraphe 31(1), la possibilité plutôt que la réalité soit le mot clé puisque cette disposition ne s'applique qu'en présence d'une perte, la rentabilité réelle au cours d'autres années peut, pendant les années de pertes, témoigner en faveur de la possibilité de profits. D'après la preuve, l'entreprise agricole du contribuable n'a pas été, et n'était pas susceptible de devenir rentable. En l'absence de la rentabilité présente ou future, l'agriculture ne peut constituer une source principale de revenu.

Bien qu'il puisse y avoir lieu à une mesure corrective parce que l'intention originale du Parlement n'est peut-être pas atteinte, le test énoncé dans l'arrêt *Moldowan* n'est pas suffisamment élastique pour permettre aux tribunaux d'appliquer cette mesure.

Le juge Desjardins (dissident): La déclaration dans l'arrêt *Moldowan* portant que l'on peut vérifier la présence des deux facteurs distinctifs de la principale source de revenu en examinant notamment le temps consacré à celle-ci, les capitaux engagés et la rentabilité, indiquait que ces critères étaient donnés à titre d'exemple, sans être exhaustifs. La rentabilité n'était qu'un facteur parmi d'autres qu'il fallait considérer.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, 1917, S.C. 1917, chap. 28, art. 3(1)f) (mod. par S.C. 1919, chap. 55, art. 2; S.C. 1919 (2^e Sess.), chap. 49, art. 2).
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 (mod. par S.C. 1951, chap. 51, art. 4).
Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, chap. 248, art. 31(1) (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1 [mod. par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 7]).

JURISPRUDENCE

DÉCISION SUIVIE:

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

DISTINCTION FAITE AVEC:

P.E. Graham c. La Reine (1983), 83 DTC 5399; conf. [1985] 2 C.F. 107; 85 DTC 5256 (C.A.).

DOCTRINE

Canada. *Débats de la Chambre des communes*, vol. V, 4^e sess., 21^e Lég. le 13 juin 1951, à la p. 4161.
 Canada. *Débats de la Chambre des communes*, vol. III, 6^e sess., 21^e Lég. le 27 mai 1952, aux pp. 2626 et ss.

AVOCATS:

Ian S. MacGregor et Susan L. Van Der Hout pour l'appelante.
William I. Innes pour l'intimé.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Stikeman, Elliott, Toronto, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MAHONEY J.: This appeal is concerned with the application of subsection 31(1) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 7)] to the respondent in respect of his 1977, 1978 and 1979 taxation years. The issue is whether in those years his "chief source of income" was a combination of farming and his employment as chief engineer on a Great Lakes freighter. The Act provides:

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 . . .

There follows a formula which need not be recited. Suffice it to say, applied to his actual farming loss, the deemed farming loss for each year was \$5,000.

I have not been persuaded that the learned Trial Judge [(1986), 6 F.T.R. 227 (F.C.T.D.)] erred in any of his findings of fact. All are supported by admissions or evidence.

The respondent was raised on a farm. His wife also had a farming background. The respondent sought other employment as he approached adulthood and has been employed on Great Lakes ships since 1948. In 1967, they traded their home in St. Catharines as down payment on a 178-acre farm at Wainfleet and have lived there ever since. They rented the land to another farmer in 1968. Since 1969 they have carried on their cow-calf operation, breeding cows, selling calves and using the land for grazing and growing feed. The respondent had attained the position of chief engineer by 1965. He normally works six to seven months a year on the ships and spends the rest of his time working the farm. Employment on the ships starts in early

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Stikeman, Elliott, Toronto, pour l'intimé.

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

LE JUGE MAHONEY: Cet appel porte sur l'application du paragraphe 31(1) 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)] au revenu de l'intimé à l'égard des années d'imposition 1977, 1978 et 1979. La question est de savoir si au cours de ces années, son revenu provenait «principalement» d'une combinaison de l'agriculture et de son emploi en qualité d'ingénieur en chef à bord d'un navire marchand naviguant sur les Grands Lacs. La Loi prévoit ce qui suit:

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 le total formé . . .

Cette disposition est suivie d'une formule qui n'a pas à être reproduite. Il suffit de dire qu'appliquée aux pertes agricoles réelles du contribuable, ses pertes agricoles étaient réputées s'élever à 5 000 \$ pour chacune des années concernées.

On ne m'a pas persuadé que le juge de première instance [(1986), 6 F.T.R. 227 (C.F. 1^{re} inst.)] ait commis une erreur à l'égard d'aucune de ses conclusions de fait. Elles sont toutes appuyées par des aveux ou par la preuve.

L'intimé a été élevé sur une ferme. Son épouse était aussi issue d'une famille d'agriculteurs. L'intimé a recherché une autre occupation en atteignant l'âge adulte, et il a travaillé à bord de navires sur les Grands Lacs depuis 1948. En 1967, lui et son épouse ont donné leur maison à St. Catharines à titre de versement initial sur une ferme de 178 acres à Wainfleet, sur laquelle ils vivent depuis. Ils ont loué les terres à un autre fermier en 1968. Depuis 1969, ils ont exploité leur propre entreprise de naissance, en élevant des vaches, en vendant des veaux, en utilisant leurs terres comme pâturage et en y cultivant du fourrage. En 1965, l'intimé avait été promu ingénieur en chef. Il travaille normalement six ou sept mois

April and goes on until December. However, the respondent is able to take time off, much of it without pay, when he has to work on the farm. Calving is scheduled to occur before the shipping season opens in the spring. His wife works hard, especially during his absences. The children, the oldest 13 in 1977, also help. The respondent has taken pertinent courses at the University of Guelph and, at the date of trial, had been a director of the Canadian Cattlemen's Association for about five years.

For the years in issue, the relevant figures are:

	1977	1978	1979
Employment Income	\$39,169.20	\$43,618.00	\$46,889.06
Gross Farm Income	6,281.93	6,272.59	6,541.60
Farm Expenses	30,371.05	36,048.76	41,108.35
Farm Losses	(22,726.66)	(27,427.28)	(32,108.27)

Prior to 1975, the respondent claimed and was allowed only the deduction of the restricted farming losses as permitted a taxpayer whose chief source of income was neither farming nor a combination of farming and some other source. For 1975 and 1976, he claimed and was allowed the deduction of his full farming losses from his employment income.

The appellant admitted that the farming operation was being carried on with a reasonable expectation of profit. The learned Trial Judge found [at pages 230-231]:

It is hard to construe the plaintiff's farm losses during the years in question as transitory, accidental, or wholly unforeseeable. It is true that he suffered misfortunes in having rabies in his herd in 1976 and scour in 1978. Yet his losses in those years do not appear to be significantly worse than several other years. He also says that meat prices were depressed toward the end of this period, but as counsel for the defendant pointed out, even if meat prices had quadrupled they would not have made his farm profitable.

For whatever reasons, the plaintiff has demonstrated that his farm has not been and is not likely to become profitable, at least if he operates it at the level of which he seems to be capable in terms of time and available capital. The Minister's

par année sur les bateaux et passe le reste de son temps à travailler sur sa ferme. Son travail sur les navires commence au début d'avril et prend fin en décembre. L'intimé peut toutefois prendre congé, la plupart du temps sans solde, lorsqu'il lui faut travailler sur la ferme. La période de vêlage survient avant l'ouverture de la saison de navigation au printemps. Son épouse travaille fort, particulièrement pendant son absence. Ses enfants, dont l'aîné avait 13 ans en 1977, aident aussi. L'intimé a suivi des cours reliés à son travail d'agriculteur à l'université de Guelph et, au moment du procès, il était depuis environ cinq ans l'un des directeurs de la Canadian Cattlemen's Association.

Voici les chiffres pertinents pour les années en litige:

	1977	1978	1979
Revenus d'emploi	39 169,20 \$	43 618,00 \$	46 889,06 \$
Revenus agricoles			
bruts	6 281,93	6 272,59	6 541,60
Dépenses agricoles	30 371,05	36 048,76	41 108,35
Pertes agricoles	(22 726,66)	(27 427,28)	(32 108,27)

Avant 1975, l'intimé n'a réclamé et été autorisé à déduire de ses revenus que les pertes agricoles restreintes reconnues au contribuable dont la principale source de revenu ne provient ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source. Pour les années d'imposition 1975 et 1976, il a réclamé et obtenu de déduire du revenu tiré de son emploi le montant intégral de ses pertes agricoles.

L'appelante a reconnu que l'entreprise agricole était exploitée dans une expectative raisonnable de profit. Le juge de première instance a statué ainsi [aux pages 230 et 231]:

Il est difficile de qualifier les pertes agricoles qu'a subies le demandeur au cours des années en question de pertes temporaires, accidentelles ou totalement imprévisibles. Il est vrai qu'il a été malchanceux et que certains de ses animaux ont été victimes de la rage en 1976 et de la diarrhée en 1978. Pourtant, les pertes qu'il a subies au cours de ces années-là ne semblent pas être beaucoup plus lourdes que celles des autres années. Le demandeur affirme également que le prix de la viande était à la baisse vers la fin de cette période, mais comme l'avocate de la défenderesse l'a fait remarquer, même si le prix de la viande avait quadruplé, l'entreprise du demandeur ne serait pas pour autant devenue rentable.

Le demandeur a démontré que, pour une raison ou pour une autre, son entreprise agricole n'a pas été rentable et ne le deviendra probablement pas, du moins s'il l'exploite au niveau où il semble être capable de l'exploiter, eu égard au temps et

representative on examination for discovery, however, did not take the position that the operation could be profitable with more time or more capital and I need not go into that issue. The fact is that it was far from being profitable in the years in question and nothing that happened either before or since that time suggests that those years were an aberration. Further, it is hard to characterize many of the expenses incurred as "start-up costs", given the fact that they were incurred some 8 to 10 years after farming commenced.

The respondent made a serious policy-based argument. I shall try to do it justice. An appreciation of the legislative history is necessary to an understanding of the argument.

From its inception in 1917, Canada's federal income tax legislation contained a prohibition against the reduction of a taxpayer's income from his chief business, trade, profession or occupation by losses sustained in unconnected business transactions. *The Income War Tax Act, 1917*, S.C. 1917, c. 28, paragraph 3(1)(f) as amended by S.C. 1919, c. 55, section 2 and S.C. 1919 (2nd Sess.) c. 49, section 2. A prohibition to the same general effect was carried forward in section 10 of the *Income War Act*, R.S.C. 1927, c. 97, and in 1948 was expressed in the following terms, S.C. 1948, c. 52 [*The Income Tax Act*]:

13. (1) The income of a person for a taxation year shall be deemed to be not less than his income for the year from his chief source of income.

(2) The Minister may determine which source of income or sources of income combined is a taxpayer's chief source of income for the purpose of this section.

By an amendment retroactively effective to 1949, S.C. 1951, c. 51, subsection 4(1), subsection (3) was added to section 13. It allowed the deduction of one-half a taxpayer's cash farming loss, to a maximum of \$5,000, from his chief source income. Then, effective in 1952, the limitation of subsection 31(1) was enacted [*Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148] and the general prohibition against reducing chief source income by other business losses was repealed.

aux capitaux dont ils dispose. À l'interrogatoire préalable, le représentant du Ministre n'a toutefois pas nié que l'entreprise pouvait devenir rentable si on y investissait davantage de temps et d'argent. Il ne me sera donc pas nécessaire de me pencher sur cette question. Il n'en reste pas moins que l'entreprise était loin d'être rentable pendant les années en cause et que rien dans les événements survenus avant ou depuis cette période ne peut laisser croire que ces années constituaient une exception. En outre, il est difficile de qualifier de «frais de démarrage» bon nombre des dépenses engagées, compte tenu du fait qu'elles l'ont été pendant la période de 8 à 10 ans qui a suivi le lancement de l'entreprise agricole.

L'intimé a fait valoir de sérieux arguments fondés sur la politique gouvernementale. Je vais m'efforcer de leur rendre justice. Pour bien les comprendre, il est nécessaire de connaître l'histoire de la loi.

Depuis ses débuts en 1917, la législation fiscale de notre gouvernement fédéral a interdit au contribuable de déduire du revenu provenant de son industrie ou affaire principale, son commerce, sa profession ou sa vocation les pertes subies dans des opérations n'ayant avec eux aucun rapport. Voir à ce sujet la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, 1917*, S.C. 1917, chap. 28, alinéa 3(1)(f) modifié par les S.C. de 1919, chap. 55, article 2 et les S.C. de 1919 (2^e Session) chap. 49, article 2. Une interdiction au même effet a été reprise à l'article 10 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. de 1927, chap. 97, et en 1948, cette interdiction était formulée comme suit dans les S.C. de 1948, chap. 52 [*Loi de l'impôt sur le revenu*]:

13. (1) Le revenu d'une personne pour une année d'imposition est censé ne pas être inférieur à son revenu pour l'année provenant de sa source principale de revenu.

(2) Le Ministre peut déterminer quelle source de revenu ou quelles sources de revenu réunies constituent la principale source de revenu d'un contribuable pour l'application du présent article.

Une modification rétroactive en 1949 et édictée dans les S.C. de 1951, chap. 51, paragraphe 4(1), ajoutait le paragraphe (3) à l'article 13. Celui-ci permettait au contribuable de déduire du revenu provenant de sa principale source de revenu la moitié des pertes en espèces provenant de son exploitation agricole jusqu'à concurrence de 5 000 \$. Puis, à compter de 1952, la restriction imposée par le paragraphe 31(1) a été édictée [*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148] et l'interdiction générale faite au contribuable de déduire du revenu provenant de sa source principale de revenu des pertes commerciales qui n'y sont pas reliées a été abrogée.

If one looks at the provisions of the taxing statute throughout the years, the situation has been as follows.

- a. Prior to 1949, a taxpayer's chief source income could not be reduced by other business losses including farming losses.
- b. For 1949, 1950 and 1951, a taxpayer's chief source income could not be reduced by other business losses except only by 50% of cash farming losses to a maximum of \$5,000.
- c. Since 1951, a taxpayer's chief source income can be reduced in unlimited amounts by other business losses but only by \$5,000 farming losses.

In fact, unsanctioned by statute, the administrative policy of the Department of National Revenue prior to 1949 had been to permit the deduction of 50% of cash losses from farming from chief source income. That practice was described in the House of Commons by then Minister of Finance, the Hon. Douglas Abbott, in proposing the 1951 amendment.

[T]his section is intended to give some measure of relief to those who may be colloquially known as gentlemen farmers, whose principal occupation is not farming. Again this confirms what was a practice over a great many years, during which the income tax branch allowed 50 per cent of the cash losses incurred in this type of farming; secondary income; and by cash losses it meant without charging depreciation. It was a rule which as it developed, probably was not strictly justified under the act. We had a great many representations that the practice which had existed for many years, I believe going back to the early twenties, should be maintained. It was felt that it would not be appropriate to do so without any limit, because some might run very elaborate farms with very large losses in fancy horses and that sort of thing. Probably it would not be fair to allow such losses without limit, so the present section was inserted fixing a limit of \$5,000. This means in effect that on the net cash basis, without allowance for depreciation, a man who has a cash loss of \$10,000 will have to stand \$5,000 of it himself and the other \$5,000 can be deducted from his other income. I agree with my hon. friend that this type of farming has proved beneficial to a great many parts of the country, and we had representations from agricultural associations asking us

Si l'on étudie les dispositions de la loi fiscale au cours des ans, on constate la situation suivante:

- a. Avant 1949, le contribuable ne pouvait défalquer du revenu provenant de sa principale source de revenu des pertes commerciales sans rapport avec celle-ci, y compris des pertes agricoles.
- b. En 1949, 1950 et 1951, le contribuable ne pouvait défalquer du revenu provenant de sa principale source de revenu des pertes commerciales qui n'y étaient pas reliées sauf 50 % de ses pertes agricoles, jusqu'à concurrence de 5 000 \$.
- c. Depuis 1951, le contribuable peut défalquer du revenu provenant de sa principale source de revenu un montant illimité des pertes attribuables à d'autres entreprises, à l'exception des pertes agricoles, qui se limitent à 5 000 \$.

De fait, sans être sanctionnée par la législation, la politique administrative du ministère du Revenu national avant 1949 avait été de permettre au contribuable de déduire du revenu provenant de sa principale source de revenu 50 % de ses pertes agricoles en espèces. L'honorable Douglas Abbott, qui était ministre des Finances à l'époque, a décrit cette pratique à la Chambre des communes lorsqu'il a proposé la modification de 1951.

[C]et article est destiné à soulager, dans une certaine mesure, ceux qu'on appelle familièrement les «gentlemen farmers», dont la profession principale n'est pas l'agriculture. On confirme par là une habitude vieille déjà de plusieurs années, au cours desquelles la division de l'impôt sur le revenu autorisait la déduction de la moitié des pertes en espèces subies du fait de ce genre d'exploitation agricole. Comme il s'agissait là d'un revenu supplémentaire, seules étaient déductibles les pertes en espèces; la dépréciation ne l'était pas. On avait ainsi pris une habitude qui n'était peut-être pas tout à fait conforme à la loi. De toutes parts on nous a fait observer qu'il y aurait lieu de maintenir la pratique en vigueur depuis des années, et qui remonte, je crois, au début des années 20. On a jugé qu'il ne conviendrait pas d'autoriser ces déductions sans établir de limite, parce qu'on pourrait exploiter des fermes de grande classe et subir des pertes considérables du fait de l'élevage de chevaux de race et autres choses semblables. Il ne serait probablement pas juste d'autoriser la déduction illimitée de ces pertes et c'est pour cette raison qu'on a inséré la présente disposition qui fixe la limite à \$5,000. Il en résulte donc que du point de vue du revenu net en espèces, sans accorder quoi que ce soit pour la dépréciation, une personne qui subit une perte de \$10,000 en espèces devra subir la perte de \$5,000 elle-même et pourra déduire l'autre \$5,000 de son autre revenu. Comme l'honorable député, je reconnais que ce genre d'exploitation agricole a été avantageux pour plusieurs régions de notre pays et nous avons reçu des observations d'associations agricoles

to maintain the practice which had been followed in previous years. That is the reason for this amendment.

House of Commons Debates, Vol. V, 4th Sess., 21st Parl., June 13, 1951, at p. 4054.

Mr. Abbott was still Minister of Finance when the 1952 amendments were dealt with by Parliament.

Mr. Macdonnell (Greenwood): Will the minister explain to me these negatives, which I find it hard to understand.

Mr. Abbott: As the hon. member will recall, this was the section which referred to the principal source of income, and then section 13(1) was introduced last year as a loophole section to cover what, for want of a better term, I shall call the hobby farmers—

Mr. Fleming: Gentleman farmers.

Mr. Abbott: Well, gentleman farmers. The idea of the provision was to limit the deduction which a gentleman farmer may take for income tax purposes against other income as a result of farm losses. It was felt it was no longer necessary to have the definition of principal source of income as contained in the original section.

Mr. Macdonnell (Greenwood): Yes, but will the minister explain to me these two words. The section reads in part:

Where a taxpayer's chief source of income for a taxation year is neither farming—

I think I can understand that. Then the next thing is "nor a combination of farming and some other source of income." Is that a single source? Because it goes on to say:

... his income for the year shall be deemed to be not less than his income from all sources other than farming ...

Mr. Abbott: Perhaps it is a little bit confusing, but almost invariably these gentlemen farmers never make money from their farms. They always lose money; and they write off that loss against income from other sources, such as salary or investment income. The section as introduced last year was of course to limit that write-off to the lesser of the two figures mentioned.

Mr. Graydon: They make money in the city and lose it in the country ...

Mr. Knowles: May I ask the minister to explain the real effect of this clause 4? The part that appears here in print is for the most part that portion of section 13 which is being retained.

Mr. Abbott: That is right.

Mr. Knowles: What we are actually doing by this is to eliminate the previous subsection 1 and subsection 2. Those subsections indicated that the income of a person for the taxation year shall be deemed to be not less than his income for the year from his chief source of income.

Mr. Abbott: It is no longer necessary. I thought I explained that a moment ago. If you are running a grocery business and a

nous demandant de maintenir la pratique suivie par le passé. C'est pour cette raison que nous avons présenté cet amendement.

Débats de la Chambre des communes, vol. V, 4^e sess., 21^e Lég. le 13 juin 1951, à la p. 4161.

M. Abbott était encore ministre des Finances lorsque le Parlement s'est occupé des modifications de 1952.

M. Macdonnell (Greenwood): Le ministre nous expliquera-t-il ces négations que je ne comprends pas très bien.

L'hon. M. Abbott: Cet article, le député se le rappelle, avait trait à la principale source de revenu. L'article 13 (1), présenté l'an dernier, avait pour objet de parer à une échappatoire à l'égard de ce que j'appellerais, à défaut d'une meilleure désignation, le cultivateur amateur ...

M. Fleming: Le gentleman-farmer.

L'hon. M. Abbott: Mettons le gentleman-farmer. La disposition avait pour objet de limiter la déduction qu'un gentleman-farmer peut effectuer, aux fins de l'impôt, sur un autre revenu par suite d'une perte essuyée au titre de son exploitation agricole. On a cru qu'il n'était plus nécessaire de maintenir la définition de la principale source de revenu telle que la renfermait l'article primitif.

M. Macdonnell (Greenwood): Oui. Mais le ministre peut-il m'expliquer ces deux mots. L'article se lit en partie ainsi qu'il suit:

Lorsque le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition ne provient principalement ni de l'agriculture ...

Cela, je crois le comprendre. Puis, le texte poursuit en disant «ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source». S'agit-il d'une source unique? En effet, le texte continue de la façon suivante:

... son revenu pour l'année est considéré comme n'étant pas inférieur à son revenu obtenu de toutes sources autres que l'agriculture ...

L'hon. M. Abbott: Cela prête peut-être un peu à confusion. Mais presque invariablement, ces gentlemen-farmers ne tirent jamais de profit de leurs fermes. Il y perdent toujours; et ils déduisent cette perte du revenu qu'ils obtiennent d'autres sources, comme les traitements ou les placements. L'article, tel qu'il a été présenté l'année dernière, tendait évidemment à limiter ces déductions au plus petit des deux chiffres mentionnés.

M. Graydon: Ils font de l'argent en ville et le perdent à la campagne ...

M. Knowles: Le ministre m'expliquera-t-il les effets réels de l'article 4? Le passage imprimé ici est-il, pour la meilleure partie, ce qu'on conserve de l'article 13?

L'hon. M. Abbott: Oui.

M. Knowles: En somme nous rayons ici les anciens paragraphes 4 et 2? Ces paragraphes précisaient que le revenu d'un particulier pour une année quelconque sera censé n'être pas inférieur au revenu qu'il a tiré de sa source principale de revenu?

L'hon. M. Abbott: Ce n'est plus nécessaire. Je croyais que je l'avais expliqué il y a un instant. Si on est à la fois épicier et

drug business, you can offset the loss in the grocery business against the profit in the drug business. The only case in which we do not allow that is in the case of the gentleman farmer, who is limited as to the amount of loss. It therefore no longer became necessary to put in a provision that the income of a person for the fiscal year shall be deemed to be not less than his income from his chief source of income.

Mr. Knowles: Are there no gentleman grocers or gentleman druggists?

House of Commons Debates, Vol. III, 6th Sess., 21st Parl., May 27, 1952, at pp. 2626 ff.

The respondent is said not be the gentleman farmer Parliament had in mind when it enacted what is now subsection 31(1) and repealed the prohibition against reducing chief source income by other business losses. What was intended as a limited concession to gentleman farmers has been turned into a burden on real farmers, he argues. He asks, what is the policy basis for discriminating against him, who is admitted to be farming as a business, when he would not be subject to like discrimination had he chosen any other business? Why is farming the only entrepreneurial activity so treated even though it is undertaken as a business, not a hobby, when the stated purpose of the legislation was to deal with hobbyists and only hobbyists?

The \$5,000 limit has not changed since inception of the provision. We have no evidence on the relative purchasing power of the dollar over the years. One may speculate whether the limit would have had any real impact on a salaried marine engineer with a farm in 1951 and whether, had it been indexed, it would have had much, if any, impact on the respondent in the years in issue. It may be that the absence of periodic upward revisions has, in a practical way, made the limitation applicable to taxpayers in relative income brackets not initially intended by Parliament to be affected.

The authoritative judicial decision is that of Dickson J., as he then was, for the Court in *Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480. Relevant passages, at pp. 486 ff., follow:

pharmacien on peut défalquer la perte de l'épicerie du bénéfice de la pharmacie. Le seul cas où ce soit interdit est celui des gentlemen-farmers qui ne peuvent avoir que des pertes limitées. Par conséquent, le besoin ne se fait plus sentir d'un article aux termes duquel le revenu du contribuable pour l'année financière sera considéré comme ne pouvant être inférieur au revenu qu'il retire de sa source principale de revenu.

M. Knowles: N'y a-t-il donc pas de gentlemen épiciers ou de gentlemen pharmaciens?

Débats de la Chambre des communes, vol. III, 6^e sess., 21^e Lég., le 27 mai 1952, aux pp. 2626 et ss.

On a soutenu que l'intimé n'est pas le gentleman-farmer auquel songeait le Parlement en édictant ce qui est aujourd'hui le paragraphe 31(1) et en abrogeant l'interdiction faite au contribuable de déduire du revenu tiré de sa principale source de revenu des pertes attribuables à d'autres entreprises. L'intimé soutient que ce qui était censé être une concession restreinte à l'endroit des gentlemen-farmers est devenu un réel fardeau pour les véritables agriculteurs. Il veut savoir sur quoi se fonde la politique qui fait une distinction injuste à son égard, quand on reconnaît qu'il exploite une entreprise agricole, alors qu'il ne serait pas victime d'une telle discrimination s'il exerçait n'importe quel autre métier? Pourquoi l'agriculture est-elle la seule activité entrepreneuriale traitée de la sorte bien qu'elle soit exercée à titre d'entreprise et non comme un simple passe-temps, alors que but déclaré de la loi était de viser ceux qui se consacrent à un passe-temps, et eux seuls?

La limite de 5 000 \$ est restée inchangée depuis que la disposition a été édictée. Aucune preuve n'a été soumise à l'égard du pouvoir d'achat relatif du dollar au cours des années. On peut se demander si la limite imposée aurait eu un impact réel sur un ingénieur mécanicien de marine salarié ayant une ferme en 1951, et si ce montant, eût-il été indexé, aurait produit quelque effet sur l'intimé pendant les années en cause. Il se peut que l'absence de rajustements périodiques à la hausse ait, en pratique, rendu la restriction applicable à des contribuables dont les éventails salariaux relatifs n'étaient pas initialement visés par le Parlement.

La décision qui fait jurisprudence en la matière est celle que le juge Dickson, aujourd'hui juge en chef, a rendue pour la Cour dans l'affaire *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480. Les pages pertinentes sont les pages 486 et suivantes, que voici:

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.

... 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. 31(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 entitled to the deductions spelled out in [s. 31(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. 31(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 [*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.

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.

... 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 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 quelque 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.

It may appear that class 3 describes those whom the Minister of Finance described in 1952 in the following terms:

... almost invariably these gentlemen farmers never make money from their farms. They always lose money; and they write off that loss against income from other sources, such as salary or investment income. The section as introduced last year was of course to limit that write-off to the lesser of the two figures mentioned.

Those of whom the Minister said the provision was "to limit that write-off" appear to be those of whom the Supreme Court has said "the losses ... are not deductible in any amount". If that is correct, then it seems to me that the logical result of the respondent's argument is that *Moldowan* has read out of subsection 31(1) those whom it was intended to benefit in a limited way.

The respondent does not, of course, take his argument to that point. He cannot, because we are bound by *Moldowan*. Rather, he argues that *Moldowan* suggests an approach entirely consistent with the policy underlying subsection 31(1) which the Trial Judge has correctly adopted. That approach is to consider disjunctively the various criteria Dickson J., mentioned: time spent, capital committed and profitability. The Trial Judge expressed it thus [at pages 231-232]:

It will be noted that the learned judge says 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". It appears to me that these are to be read disjunctively; that they are each factors to be taken into account but neither is an absolute requirement. This seems to be the tone of the judgment as a whole, and moreover on page 315 where Dickson, J., describes his first class of farmers, namely the kind within the exception in what is now s. 31(1), he says that they must be persons "for whom farming may reasonably be expected to provide the bulk of income or the centre of work routine". (Emphasis added). Later on that page he describes such a farmer as one "whose major preoccupation is farming". Again, profitability is not set up as an essential requirement.

Focusing on the three factors mentioned by Dickson, J., in the quotation above, namely, time spent, capital committed, and profitability, it appears that the taxpayer here can show a substantial commitment to farming in relation to the first two factors.

Il peut sembler que la troisième catégorie désigne ceux que le ministre des Finances a dépeint en 1952 dans les termes suivants:

... presque invariablement, ces gentlemen-farmers ne tirent jamais de profit de leurs fermes. Ils y perdent toujours; et ils déduisent cette perte du revenu qu'ils obtiennent d'autres sources, comme les traitements ou les placements. L'article, tel qu'il a été présenté l'année dernière, tendait évidemment à limiter ces déductions au plus petit des deux chiffres mentionnés.

b Ceux que le ministre avait à l'esprit quand il a dit que la disposition concernée «tendait évidemment à limiter ces déductions» semblent être ceux que visait la Cour suprême quand elle a dit que «les pertes ... ne sont pas déductibles». Si cela est exact, il me semble donc que la conclusion logique de l'argument de l'intimé est que l'arrêt *Moldowan* a écarté de l'application du paragraphe 31(1) ceux qui étaient censés en bénéficier d'une façon restreinte.

d L'intimé ne va évidemment pas jusqu'à ce point dans son argument. Il ne le peut pas, car nous sommes liés par l'arrêt *Moldowan*. Il affirme plutôt que l'arrêt *Moldowan* suggère une approche tout à fait conforme à la politique qui sous-tend le paragraphe 31(1), que le juge de première instance a adoptée à bon droit. Cette approche consiste à dissocier les divers critères énoncés par le juge Dickson: le temps consacré, les capitaux engagés et la rentabilité. Le juge de première instance s'est exprimé comme suit [aux pages 231 et 232]:

On remarquera que le juge dit que 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». Il me semble qu'il faut dissocier ces deux facteurs, qu'il faut tenir compte des deux mais qu'aucun ne constitue une exigence absolue. Cela semble être le ton général de l'arrêt, notamment à la page 315 [à la page 487 du recueil R.C.S.], où le juge Dickson définit sa première catégorie d'agriculteurs, en l'occurrence ceux qui tombent sous le coup de l'exception prévue à ce qui correspond maintenant au paragraphe 31(1). Le juge précise qu'il doit s'agir du 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» (c'est moi qui souligne). Un peu plus loin, le juge définit cet agriculteur comme celui pour qui «l'agriculture est la préoccupation majeure». Ici encore, la rentabilité ne constitue pas une exigence essentielle.

Si l'on s'en tient aux trois facteurs énoncés par le juge Dickson dans la citation précitée, en l'occurrence, le temps consacré, les capitaux engagés et la rentabilité, il semble que le contribuable puisse en l'espèce démontrer qu'il s'est, en ce qui concerne les deux premiers facteurs, engagé à fond de train dans l'agriculture.

The third criterion referred to by Dickson, J., in the passage quoted above is, of course, "profitability both actual and potential". As I have said, if this were the sole criterion or the most important one and if it were a *sine qua non* then I think the plaintiff could not succeed. But I understand it to be only one factor of several which may be relevant.

The Trial Judge concluded [at page 232]:

... I believe that I should not be guided solely by the improbability of profit from the taxpayer's farming during the years in question or the foreseeable future. This is only one factor to be taken into account. Looking at all the circumstances, I am satisfied that the plaintiff here was a dedicated farmer trying to make a profit from his farm like so many full-time farmers do, unsuccessfully, year after year. The test of "chief source of income" is not one of economic wisdom. Nor do I think it particularly critical in the present case that the prospects for the taxpayer leaving his employment and devoting all of his time to farming were not very good. It must be kept in mind that s. 31(1) contemplates the possibility of a taxpayer's chief source of income being "a combination of farming and some other source of income". Whatever this may mean, and there remains room for clarification even after *Moldowan*, it does not require the taxpayer to abandon his employment in favour of farming. *Moldowan* merely requires that farming be the "major preoccupation" and I am satisfied from all the circumstances here that such is the case with this taxpayer.

With respect, I do not agree that *Moldowan* suggests disjunctive consideration of pertinent factors in quite the way the learned Trial Judge has dealt with them. The discussion in *Moldowan* begins as follows [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.

Moldowan also says, dealing with the difference between classes 1 and 2, "While a quantum measurement of farming income is relevant, it is not alone decisive". While the determination that farming is a chief source of income is not a pure quantum measurement, it is equally not a determination in which quantum can be ignored.

Le troisième critère énoncé par le juge Dickson dans le passage précité est évidemment «la rentabilité présente et future». Comme je l'ai déjà dit, s'il ne s'agissait que du seul critère ou du critère le plus important et que ce critère était impératif, je crois alors que le demandeur ne pourrait obtenir gain de cause. Je crois toutefois comprendre qu'il s'agit d'un facteur parmi plusieurs facteurs pertinents.

Le juge de première instance a terminé en disant [à la page 232]:

... j'estime que je ne dois pas me guider uniquement sur les chances peu élevées que l'entreprise agricole du contribuable lui rapporte des bénéfices pendant les années en question ou dans un avenir prévisible. Ce n'est qu'un des facteurs dont il faut tenir compte. Compte tenu de toutes les circonstances, je suis convaincu qu'en l'espèce, le demandeur était un agriculteur sérieux qui essayait de tirer un profit de son entreprise agricole comme tant d'agriculteurs à temps plein tentent, sans succès, de le faire année après année. Le critère de la «principale source de revenu» n'est pas très judicieux sur le plan économique. Je crois également que le fait que, en l'espèce, les probabilités que le contribuable quitte son emploi et consacre tout son temps à l'agriculture n'étaient pas très élevées n'est pas particulièrement déterminant. Il faut se rappeler que le paragraphe 31(1) envisage la possibilité que le contribuable tire sa principale source de revenu «de l'agriculture [ou] de l'agriculture [et] d'une combinaison de l'agriculture et quelque autre source». Quelque soit son sens, et il y a encore lieu de la clarifier même après l'arrêt *Moldowan*, cette expression n'oblige pas le contribuable à quitter son emploi et à choisir l'agriculture. L'arrêt *Moldowan* exige simplement que l'agriculture soit «la principale préoccupation» du contribuable et je suis convaincu, suivant toutes les circonstances de l'espèce, que l'agriculture constitue effectivement en l'espèce la principale préoccupation du contribuable.

En toute déférence, je n'estime pas que l'arrêt *Moldowan* propose de dissocier les facteurs pertinents tout à fait de la façon dont l'a fait le juge de première instance. La discussion dans l'arrêt *Moldowan* débute comme suit [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.

L'arrêt *Moldowan* dit aussi, en parlant de la différence entre la première et la deuxième catégories, «Bien que la proportion du revenu provenant de l'agriculture soit pertinente, elle n'est pas elle-même décisive.» Bien que la conclusion que l'agriculture constitue une principale source de revenu ne soit pas une simple question de proportion, ce n'est pas davantage une conclusion qui peut être tirée abstraction faite de toute proportion.

The appellant has admitted that the respondent was farming with a reasonable expectation of profit. That means he was farming as a business and is conclusive that he was not a class 3 farmer. It also implies that farming was a potential source of income and calls for an enquiry whether it was potentially a chief source of income either alone or in combination with another source. In considering subsection 31(1), it seems to me that potentiality, rather than actuality, is the question in all cases since the provision applies only where there is a loss in a taxation year. That is not, of course, to say that actual profitability in other years may not be evidence of the potential for profit in years of losses.

Moldowan suggests that there may be a number of factors to be considered but we are here concerned only with three: time spent, capital committed and profitability. In defining the test as relative and not one of pure quantum measurement, *Moldowan* teaches that all three factors are to be weighed. It does not, with respect, merely require that farming be the taxpayer's major preoccupation in terms of available time and capital.

In my opinion, this case is clearly distinguishable from *P.E. Graham v. The Queen* (1983), 83 DTC 5399; affd. [1985] 2 F.C. 107; 85 DTC 5256 (C.A.). There, the Trial Judge, at page 5406, had found:

In the circumstances of these appeals I do not accept the premise predicated upon the evidence that the plaintiff might not reasonably expect his farming operations to "provide the bulk of income" and it most certainly is "the centre of work routine".

While expressed in a double negative, that was understood by this Court to be a finding, supported by the evidence, that farming was both the centre of the taxpayer's work routine and could be reasonably expected to provide the bulk of his income. That finding, in the opinion of a majority of this Court, placed that taxpayer clearly within class 1.

L'appelante a reconnu que l'intimé s'adonnait à l'agriculture dans une expectative raisonnable de profit. Cela signifie qu'il exploitait une entreprise agricole et établit de façon concluante qu'il ne relevait pas de la troisième catégorie d'agriculteurs. Cela implique aussi que l'agriculture était une source de revenu possible et nous force à rechercher s'il s'agissait en puissance d'une principale source de revenu soit en elle-même, soit en combinaison avec une autre source. Dans l'étude du paragraphe 31(1), il me semble que la possibilité plutôt que la réalité est le mot clé dans tous les cas puisque cette disposition ne s'applique qu'en présence d'une perte au cours d'une année d'imposition. Cela ne veut pas dire, naturellement, que la rentabilité réelle au cours d'autres années ne peut, pendant les années de pertes, témoigner en faveur de la possibilité de profits.

L'arrêt *Moldowan* laisse entendre qu'un certain nombre de facteurs peuvent être pris en considération, mais en l'espèce, trois seulement nous intéressent: le temps consacré, les capitaux engagés et la rentabilité. En qualifiant le test de relatif et en soulignant qu'il ne s'agit pas d'une simple question de proportion, l'arrêt *Moldowan* montre que les trois facteurs doivent être soupesés. Avec déférence, il n'exige pas seulement que l'agriculture soit la préoccupation majeure du contribuable en ce qui concerne le temps et les capitaux disponibles.

À mon sens, cette affaire se distingue clairement des faits en cause dans la décision *P.E. Graham c. La Reine* (1983), 83 DTC 5399; conf. [1985] 2 C.F. 107; 85 DTC 5256 (C.A.). Dans cet arrêt, le juge de première instance a conclu, à la page 5406:

Compte tenu des faits des présents appels, je n'accepte pas la conclusion tirée de la preuve que le demandeur ne pourrait raisonnablement s'attendre à tirer de ses exploitations agricoles «la plus grande partie de son revenu»; et il s'agit très certainement du «centre de son travail habituel».

Bien que cette phrase comporte une double négation, cette Cour y a vu la conclusion, appuyée par la preuve, que l'agriculture était le centre du travail habituel du contribuable et qu'il pouvait raisonnablement s'attendre à en tirer la plus grande partie de son revenu. Cette conclusion, d'après une majorité de cette Cour, plaçait clairement le contribuable au sein de la première catégorie.

On a proper application of the test propounded in *Moldowan*, when, as here, it is found that profitability is improbable notwithstanding all the time and capital the taxpayer is able and willing to devote to farming, the conclusion based on the civil burden of proof must be that farming is not a chief source of that taxpayer's income. To be income in the context of the *Income Tax Act* that which is received must be money or money's worth. Absent actual or potential profitability, farming cannot be a chief source of his income even though the admission that he was farming with a reasonable expectation of profit is tantamount to an admission which itself may not be borne out by the evidence, namely that it is at least a source of income.

I have set out, fairly I hope and certainly at some length, the basis for the respondent's policy-based argument that the test of *Moldowan* ought to be applied as it was by the Trial Judge to achieve Parliament's desired result. I should not have done so had I not been persuaded that the government's intentions as told to Parliament in 1951 and 1952 may indeed not have been realized. Parliament chose to draw the line between gentleman farmers and real farmers in terms of source of income. It may not have intended to treat taxpayers like the respondent as it intended to treat gentleman farmers, not to deny gentleman farmers any relief at all. There may be a serious argument for remedial action, however I have not been persuaded that the *Moldowan* test is so elastic as to permit it to be judicially provided. The judiciary must interpret what Parliament has said, which is not necessarily what it may have intended to say.

I would allow the appeal with costs and set aside the judgment of the Trial Division and dismiss the respondent's action with costs.

MACGUIGAN J.: I agree.

Selon une bonne application du test proposé dans l'arrêt *Moldowan*, lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, on considère improbable la rentabilité de l'entreprise agricole en dépit du temps et des capitaux que le contribuable peut et veut bien lui consacrer, la conclusion à tirer selon le fardeau de la preuve en matière civile doit être que l'agriculture n'est pas une source principale de revenu pour l'agriculteur en question. Pour constituer un revenu dans le contexte de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ce qui est reçu doit être de l'argent ou quelque chose de convertible en argent. Sans rentabilité réelle ou possible, l'agriculture ne peut être une source principale du revenu du contribuable même si la concession qu'il s'adonnait à l'agriculture avec une expectative raisonnable de profit équivaut à une concession que la preuve peut ne pas confirmer, à savoir que l'agriculture constitue au moins une source de revenu pour le contribuable.

J'ai énoncé, justement je l'espère et assez longuement sans doute, le fondement de la plaidoirie de l'intimé fondée sur la politique gouvernementale et selon laquelle le test énoncé dans l'arrêt *Moldowan* devrait être appliqué comme il l'a été par le juge de première instance pour que soit atteint le but recherché par le Parlement. Je n'aurais pas fait cet énoncé si je n'avais pas été persuadé que les intentions du gouvernement communiquées au Parlement en 1951 et en 1952 peuvent en effet ne pas avoir été réalisées. Le Parlement a décidé de faire une distinction entre les gentlemen-farmers et les agriculteurs en fonction de leur source de revenu. Il peut ne pas avoir entendu traiter les contribuables tels que l'intimé comme il avait l'intention de traiter les gentlemen-farmers, ni refuser à ces derniers tout dégrèvement. Il pourrait y avoir lieu à une mesure corrective, mais on ne m'a toutefois pas convaincu que le test énoncé dans l'arrêt *Moldowan* est suffisamment élastique pour permettre aux tribunaux d'appliquer cette mesure. Ces derniers doivent interpréter ce qu'a dit le Parlement, ce qui n'est pas nécessairement ce qu'il peut avoir eu l'intention de dire.

J'accueillerais l'appel avec dépens, j'annulerais le jugement de la Section de première instance et je rejetterais l'action de l'intimé avec dépens.

LE JUGE MACGUIGAN: Je souscris à ces motifs.

* * *

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

DESJARDINS J. (*dissenting*): I have no difficulty with the Trial Judge's reasons for judgment, particularly with the fact that he read disjunctively the distinguishing features of "chief source of income" of subsection 31(1) of the *Income Tax Act* as mentioned by Dickson J. for the Court in *Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480.

At page 486 of *Moldowan*, Dickson J. [as he then was], stated:

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. [Emphasis added.]

After quoting this passage, the Trial Judge said [at page 231]:

It will be noted that the learned judge says 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". It appears to me that these are to be read disjunctively; that they are each factors to be taken into account but neither is an absolute requirement. This seems to be the tone of the judgement as a whole, and moreover on page 315 where Dickson, J., describes his first class of farmers, namely the kind within the exception in what is now s. 31(1), he says that they must be persons "for whom farming may reasonably be expected to provide the bulk of income or the centre of work routine". (Emphasis added). Later on that page he describes such a farmer as one "whose major preoccupation is farming". Again, profitability is not set up as an essential requirement.

I understand, like the Trial Judge, that what Dickson J. is saying is that the two distinguishing features of "chief source of income" may be tested by considering *inter alia* (emphasis added) the time spent, the capital committed, the profitability

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

LE JUGE DESJARDINS (*dissidente*): Les motifs de jugement du juge de première instance ne me causent aucun problème, et notamment pas le fait qu'il ait dissocié les caractéristiques de la «principale source de revenu» visée au paragraphe 31(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* comme les expose le juge Dickson pour la Cour dans l'arrêt *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480.

À la page 486 de l'arrêt *Moldowan*, le juge Dickson [tel était alors son titre] a dit ce qui suit:

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. [Soulignements ajoutés.]

Après avoir cité ce passage, le juge de première instance a ajouté [à la page 231]:

On remarquera que le juge dit que 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». Il me semble qu'il faut dissocier ces deux facteurs, qu'il faut tenir compte des deux mais qu'aucun ne constitue une exigence absolue. Cela semble être le ton général de l'arrêt, notamment à la page 315 [à la page 487 du recueil R.C.S.], où le juge Dickson définit sa première catégorie d'agriculteurs, en l'occurrence ceux qui tombent sous le coup de l'exception prévue à ce qui correspond maintenant au paragraphe 31(1). Le juge précise qu'il doit s'agir du 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» (c'est moi qui souligne). Un peu plus loin, le juge définit cet agriculteur comme celui pour qui «l'agriculture est la préoccupation majeure». Ici encore, la rentabilité ne constitue pas une exigence essentielle.

J'estime, tout comme le juge de première instance, que le juge Dickson a dit que l'on peut vérifier la présence des deux facteurs distinctifs de la «principale source de revenu» en examinant notamment (soulignements ajoutés) le temps con-

both actual and potential. These tests are illustrative, not exhaustive. They are to be weighed in the light of all the circumstances. Not one is absolute. Profitability is only one factor out of several. Pure quantum measurement is not a deciding consideration.

With regard to the first two factors mentioned by Dickson J. namely, time spent, capital committed and profitability, the Trial Judge found as a fact (appeal book at 1132) that the taxpayer was spending considerable time on the farm taking off from his other employment, much of it without pay and that he was investing a relatively important amount of capital in it. He said [at pages 231-232]:

... it appears that the taxpayer here can show a substantial commitment to farming in relation to the first two factors. I am satisfied that the taxpayer spends virtually as much time farming as he does on the boats. The fact that he lives on the farm when not on the boats, that his family lives there and contributes substantially to the management of the farm in his absence, together with his obvious personal commitment to farming, satisfy me that his major preoccupation is farming. In this connection it should also be noted that he has not in any way altered his status or responsibilities on the boats since he commenced farming which suggests that he has made no effort to develop further his employment career. As for capital it appears likely that he has committed as much as he had available. His counsel estimated that he had invested in the order of \$200,000 and I do not disagree with that estimate. In terms of commitment this is as important as the investment of millions by a millionaire.

With regard to profitability, both actual and potential, the Trial Judge said [at page 232]:

I should not be guided solely by the improbability of profit from the taxpayer's farming during the years in question or the foreseeable future. [Emphasis added.]

He added [at page 232]:

The test of "chief source of income" is not one of economic wisdom.

The taxpayer testified:

... if I can feed my family, educate my family, and I am happy—which I am happy doing farming—if I can meet those obligations, that is all I am satisfied with. That is what I feel is a profitable farm. If I can meet my obligations, that is it. (Transcript, September 16, 1986)

sacré à celle-ci, les capitaux engagés et la rentabilité présente et future. Ces critères sont donnés à titre d'exemple, sans être exhaustifs. Ils doivent être soupesés compte tenu de toutes les circonstances de l'espèce. Aucun n'est absolu. La rentabilité n'est qu'un facteur parmi d'autres. Une simple proportion n'est pas une considération décisive.

Pour ce qui est des deux premiers facteurs mentionnés par le juge Dickson, savoir, le temps consacré, les capitaux engagés et la rentabilité, le juge de première instance a tiré la conclusion de fait (dossier d'appel, p. 1132) que le contribuable consacrait à sa ferme un temps considérable, s'absentant de son autre emploi souvent sans solde, et qu'il y investissait des capitaux relativement considérables. Il a dit [aux pages 231 et 232]:

... il semble que le contribuable puisse en l'espèce démontrer qu'il s'est, en ce qui concerne les deux premiers facteurs, engagé à fond de train dans l'agriculture. Je suis convaincu que le contribuable consacre pratiquement autant de temps à l'agriculture qu'à son travail sur les bateaux. Le fait qu'il vit sur une ferme lorsqu'il ne travaille pas sur les bateaux, que sa famille y habite et qu'elle contribue de façon appréciable à l'administration de la ferme lorsqu'il est absent, de même que son engagement personnel évident dans l'agriculture, me convainquent que sa principale préoccupation est l'agriculture. À cet égard, il convient également de remarquer qu'il n'a d'aucune façon modifié sa situation ou ses responsabilités sur les bateaux depuis qu'il s'est lancé dans l'agriculture, ce qui donne à penser qu'il n'a fait aucun effort pour obtenir de l'avancement dans son emploi. En ce qui concerne les capitaux engagés, il semble probable qu'il a investi tout ce dont il disposait. Son avocat a estimé l'argent qu'il avait investi à environ 200 000 \$ et je n'écarte pas cette estimation. Sur le plan de l'investissement, il s'agit d'une mise de fonds aussi importante que les millions qu'un millionnaire pourrait investir.

En ce qui concerne la rentabilité, aussi bien réelle que virtuelle, le juge de première instance a dit [à la page 232]:

... j'estime que je ne dois pas me guider uniquement sur les chances peu élevées que l'entreprise agricole du contribuable lui rapporte des bénéfices pendant les années en question ou dans un avenir prévisible. [Soulignement ajoutés.]

Il a ajouté [à la page 232]:

Le critère de la «principale source de revenu» n'est pas très judicieux sur le plan économique.

Le contribuable a déclaré ce qui suit:

[TRADUCTION] ... si je puis nourrir ma famille, instruire ma famille, et être heureux—et je le suis en me consacrant à l'agriculture—si je puis remplir ces obligations, c'est tout ce que je demande. C'est ce que je considère une ferme rentable. Pourvu que je puisse remplir mes obligations. (Transcription, 16 septembre 1986)

I am satisfied by the finding of facts made by the Trial Judge, that the taxpayer here in question has chosen neither the hobby farming nor farming as "a sideline business" so as to put him in the second and third class of farmers referred to by Dickson J. at pages 487-488 of *Moldowan*. His main preoccupation is farming although he is not at present in a situation of leaving his employment to devote all of his time to farming. Subsection 31(1) contemplates the possibility of a taxpayer's chief source of income being "a combination of farming and some other source of income". I understand the present case to be of such a nature.

I would therefore have dismissed the appeal with costs.

Je souscris aux conclusions de fait du juge de première instance que le contribuable en l'espèce n'a choisi de se livrer à l'agriculture ni comme passe-temps ni à titre d'«entreprise secondaire», ce qui le placerait dans la seconde et la troisième catégories d'agriculteurs mentionnées par le juge Dickson aux pages 487 et 488 de l'arrêt *Moldowan*. Sa préoccupation majeure est l'agriculture, bien qu'il ne soit pas actuellement en mesure de quitter son emploi pour consacrer tout son temps à l'agriculture. Le paragraphe 31(1) envisage la possibilité que le revenu d'un contribuable puisse provenir principalement «d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source». J'estime que c'est la situation en l'espèce.

J'aurais, par conséquent, rejeté l'appel avec dépens.