

C.B.A. Engineering Limited (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Trial Division, Cattanach J.—Vancouver, June 14, 15, 16, 17; Ottawa, July 7, 1971.

Income Tax—Farming loss—Limitation on deduction—Consulting engineers operating farm as promotional venture—whether “farming”—Intention to make profit eventually—Income Tax Act, s. 13.

To promote its engineering consulting business appellant company acquired 1000 acres of reclaimed land and brought them into cultivation. In 1964 and 1965 it suffered losses of over \$13,000 and \$43,000 on the operation of the farm, and sought to deduct these losses in computing its income for those years.

Held, section 13 of the *Income Tax Act* applied, and appellant could only deduct \$5000 of its farming loss in each of those years. Even though the farm was operated only as incidental to its consulting business, appellant was nonetheless engaged in “farming” within the meaning of s. 13. It expected that the farm would eventually realize a profit.

INCOME tax appeal.

E. C. Chiasson for appellant.

T. E. Jackson for respondent.

CATTANACH J.—These are appeals by the appellant herein against its assessments to income tax for the taxation years 1964 and 1965.

The question for determination raised in these appeals is whether the appellant was farming as part of its business or as one of its businesses and consequently whether the deductibility of its farming losses from income from other sources is limited to \$5,000 in accordance with the provisions of s. 13(1) of the *Income Tax Act*.¹

The appellant is a joint stock company incorporated in 1956 pursuant to the laws of British Columbia. It carried on the business of consulting engineering in the fields of bridge construction, dam construction, hydro electric development, soil and foundation tests and in the dyking and drainage of lands covered by water

C.B.A. Engineering Limited (Appelante)

c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Division de première instance, le juge Cattanach—Vancouver, les 14, 15, 16 et 17 juin; Ottawa, le 7 juillet 1971.

Impôt sur le revenu—Pertes d'une exploitation agricole—Limitation de la déduction—Ingénieurs-conseils exploitant une ferme à titre d'exploitation modèle—S'agit-il d'«agriculture»?—Intention de réaliser par la suite un bénéfice—Loi de l'impôt sur le revenu, article 13.

Dans le but de promouvoir son activité d'ingénieur-conseil, la compagnie appelante a acquis 1,000 acres de terrain asséché, qu'elle a mis en culture. En 1964 et en 1965, elle a subi du fait de l'exploitation de la ferme des pertes de plus de \$13,000 et de \$43,000 qu'elle a cherché à déduire dans le calcul de son revenu desdites années.

Arrêt: l'article 13 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'appliquait et l'appelante ne pouvait déduire sur les pertes de son exploitation agricole que \$5,000 pour chacune des années en cause. Même si l'appelante n'exploitait sa ferme qu'accessoirement à son entreprise d'ingénieur-conseil, elle ne s'occupait pas moins d'«agriculture» au sens de l'article 13. Elle espérait que la ferme lui rapporterait plus tard des bénéfices.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

E. C. Chiasson pour l'appelante.

T. E. Jackson pour l'intimé.

LE JUGE CATTANACH—Les présents appels portent sur les cotisations de l'appelante à l'impôt sur le revenu pour les années d'imposition 1964 et 1965.

La question que les présents appels doivent trancher est celle de savoir si l'exploitation agricole de l'appelante faisait partie de son entreprise ou constituait une de ses entreprises et par conséquent si la possibilité de déduire les pertes provenant de son exploitation agricole du revenu obtenu d'autres sources se limite à \$5,000, conformément aux dispositions de l'art. 13(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.¹

L'appelante est une compagnie par actions constituée en corporation en 1956 conformément aux lois de la Colombie-Britannique. Elle exerçait l'activité d'ingénieur-conseil spécialisé dans les domaines de la construction de ponts et de barrages, des réalisations hydro-électriques, et des essais de sols et de fondations ainsi que

or subject to flooding and the reclamation of those lands.

The appellant company emerged from a venture of Dutch interests in reclaiming land in the Fraser River Valley in the area of Pitt Meadows. A company was incorporated under the name of Pitt Polder Ltd which employed engineers to reconstruct dykes in the area, install more effective pumping and drainage systems. In order to retain those engineers for a longer time than was needed for the completion of the Pitt polder project other engineering projects were sought for them. When larger projects became available to those engineers such as, in the first instance, the engineering design of the Port Mann bridge over the Fraser River, the appellant company was formed. At first the shares in the appellant were all owned by Pitt Polder Ltd. As the projects undertaken by the appellant became more numerous and important the shareholding changed. Engineers, in addition to those originally engaged in the polder project, were employed by the appellant and the engineers became the shareholders, as well as did other business interests, to the extent that the shareholding of Pitt Polder Ltd was reduced to 15 per cent in preference shares thereby assuring Pitt Polder Ltd a regular income from dividends.

The appellant became increasingly successful. One of its major works was the design of the Arrow dam for the B. C. Hydro and Power authority on which it was engaged from 1960 to 1969.

The business of the appellant was that of a general engineering company primarily in the field of civil engineering works. In order to keep a constant flow of work the appellant sought to enter into foreign work. Foreign work was out of phase with Canadian work and would serve to counter-balance work based solely in Canada.

The ethics of the engineering profession prohibit direct advertising but do not preclude the

dans la construction de digues autour des terres inondées ou susceptibles de l'être, dans le drainage et dans l'assèchement de ces terres.

La compagnie appelante tire son origine d'une initiative de Hollandais qui avaient entrepris l'assèchement de terres dans la vallée du fleuve Fraser dans la région de Pitt Meadows. Une compagnie a été constituée en corporation sous le nom de Pitt Polder Ltd et a employé des ingénieurs pour reconstruire des digues dans cette région et installer des réseaux de pompage et de drainage plus efficaces. En vue de conserver ces ingénieurs pendant un temps plus long que celui qui était nécessaire pour la réalisation du projet du polder Pitt, on a recherché pour eux d'autres projets d'études techniques. Lorsque ces ingénieurs eurent trouvé des projets plus vastes tels que, en premier lieu, une étude concernant la construction du pont de Port Mann sur le fleuve Fraser, la compagnie appelante a été constituée. À l'origine, la Pitt Polder Ltd possédait toutes les actions de l'appelante. Comme les projets entrepris par l'appelante devenaient plus nombreux et plus importants, la propriété de ses actions s'est modifiée. L'appelante a engagé de nouveaux ingénieurs, en plus de ceux qui étaient employés à l'origine pour la réalisation du projet de polder; ces ingénieurs sont devenus actionnaires, ainsi que des gens de d'autres professions, à tel point que la participation de la Pitt Polder Ltd s'est trouvée réduite à 15% en actions privilégiées, ce qui lui assurait un revenu régulier en dividendes.

La réussite de l'appelante s'est accrue sans cesse. L'un de ses travaux les plus importants a été la conception du barrage Arrow pour l'organisme B. C. Hydro and Power, projet sur lequel elle a travaillé de 1960 à 1969.

L'objet de la compagnie appelante était la conception générale, principalement dans le domaine des travaux de génie civil. En vue de maintenir un volume constant de travaux, l'appelante a cherché à se lancer dans la réalisation de travaux à l'étranger. Les travaux à l'étranger ne coïncidaient pas dans le temps avec ceux qui étaient effectués uniquement au Canada et servaient à établir un équilibre avec ces derniers.

Les règles de la profession d'ingénieur interdisent la publicité directe mais n'empêchent pas

use of professional cards nor the publication and circulation of brochures extolling the services an engineer or engineering company can offer to prospective clients.

In order to place itself in a more favourable position in seeking work from clients in foreign lands the appellant decided to extend its engineering consulting business to include agricultural engineering. The type of work sought by the appellant was in the field of civil engineering but the various jobs upon which it submitted plans or proposals had different contents. For example in a land reclamation project the appellant considered it advantageous to be knowledgeable about the agricultural use to which the reclaimed land could be ultimately put. The purpose was to inspire confidence in the prospective client by being able to offer a complete integrated resource development service rather than a mechanical engineering service exclusively so that the appellant would be chosen to do the work.

With this end in view the appellant secured an amendment to its memorandum of association to include the following paragraph in its objects:

To carry on the business of farming consultants and agricultural consultants and to report on, and undertake research with respect to farming and agricultural and to operate farms in connection therewith.

The appellant engaged the services of a consulting agriculturalist who was also an agronomist specializing in soils and crops, with high qualifications and an international reputation.

The appellant then leased 1,000 acres of reclaimed land from Pitt Polder Ltd for a 14 year term at a comparatively modest annual rental.

The appellant then began a program of upgrading the dykes and drainage ditches and over a six year period brought 700 acres under cultivation.

There is no question that the engineers employed by the appellant became more skilled in connection with the building of dykes, the placement of pumps therein, effective methods

l'utilisation de cartes professionnelles ni la publication et la diffusion de brochures vantant les services qu'un ingénieur ou une compagnie d'ingénieurs peut offrir à des clients éventuels.

En vue de se mettre dans une situation plus favorable dans la recherche de travail auprès de clients à l'étranger, l'appelante a décidé d'étendre son activité d'ingénieur-conseil au génie agricole. Le genre de travail recherché par l'appelante se situait dans le domaine du génie civil, mais les divers travaux pour lesquels elle a proposé des plans ou des soumissions étaient différents quant à leur contenu. Par exemple, dans un projet d'assèchement de terrain, l'appelante a jugé utile de bien s'informer de l'utilisation agricole qu'on pourrait en fin de compte faire de ce terrain. Son but était d'inspirer confiance aux clients éventuels en étant capable de leur offrir un service complet et entier de mise en valeur des ressources plutôt qu'un simple service d'équipement en matériel, de façon que l'appelante soit choisie pour accomplir le travail.

À cet effet, l'appelante a fait modifier son acte constitutif en vue d'inclure dans son objet le paragraphe suivant:

[TRADUCTION] Poursuivre l'exploitation d'une entreprise d'experts agricoles et d'experts agronomes et faire des rapports à ce sujet, ainsi qu'entreprendre des recherches sur les exploitations agricoles et sur l'agriculture et exploiter des fermes relativement à cet objet.

L'appelante a retenu les services d'un agriculteur-conseil, qui était également agronome, spécialiste des sols et des récoltes et qui possédait de hautes qualifications et une réputation internationale.

L'appelante a alors loué 1,000 acres de terre asséchée appartenant à la Pitt Polder Ltd pour une durée de 14 ans, moyennant un loyer annuel relativement modeste.

L'appelante a ensuite entrepris un programme de réfection des digues et des saignées et, en 6 ans, a mis 700 acres en culture.

Il ne fait pas de doute que les ingénieurs employés par l'appelante ont acquis une plus grande expérience en matière de construction de digues, de pose de pompes sur celles-ci et

of drainage and that they acquired more knowledge of the hydrology of the lower Fraser River, but no work of an experimental nature was carried on. Rather it was an application of known skills and the end result was a farm no different from other farms in the immediate area.

It was suggested in evidence and in argument that the farm was to serve as a "show-case" for prospective clients demonstrative of the agricultural engineering skills possessed by the appellant. However it was conclusively established in evidence that the farm did not serve this purpose. There were no visits to the farm by any prospective clients except a casual few who happened to be in Vancouver, B.C.

On the other hand the operation of this farm was featured in brochures circulated by the appellant to prospective clients, as was the availability of the services of a consulting agriculturalist and the brochures highlighted the experience of the appellant's engineers in this particular field. These features were also emphasized in the presentation for works on which the appellant was bidding.

The consulting agriculturalist recommended the planting of a number of different crops on the land. First legumes were grown to improve the fertility of the soil. A hybrid corn was grown successfully and with a much higher yield than normally. This success was so marked that neighbourhood farmers followed the example of the appellant and produced corn crops. It is anticipated that winter wheat and blueberries will be grown in commercial quantities.

At this point I should mention that the appellant's embarkation into agricultural engineering or at least its employment of the consulting agriculturalist has been beneficial to the appellant and to its clients in several major construction projects. During the construction of dams, bridges and the installation of hydro lines large areas were stripped of top soil and vegetation. The resultant scarring was unsightly and dangerous because in mountainous areas the stability of the soil was lost. On the recommendation

d'efficacité dans les méthodes de drainage, ainsi que de plus grandes connaissances de l'hydrologie du cours inférieur du fleuve Fraser, mais on n'a effectué aucun travail de nature expérimentale. Il s'agissait plutôt d'appliquer des techniques connues, ce qui a eu pour résultat final une ferme qui n'était pas différente de celles du voisinage immédiat.

On a laissé entendre dans la preuve et dans la plaidoirie que la ferme devait servir à faire la «démonstration» aux clients éventuels des aptitudes en génie agricole de l'appelante. Cependant, il a été établi de façon décisive dans la preuve que la ferme n'avait pas cet objet. Aucune visite n'a été faite à la ferme par des clients éventuels, à l'exception de quelques-uns qui se trouvaient à Vancouver (C.-B.).

Par ailleurs, l'exploitation de cette ferme était décrite dans des brochures diffusées par l'appelante parmi les clients éventuels, comme l'était la possibilité de disposer des services d'un agriculteur-conseil, et les brochures soulignaient l'expérience des ingénieurs de l'appelante dans ce domaine particulier. Ces caractéristiques étaient également mises en lumière dans les pièces que l'appelante présentait à l'occasion des travaux qu'elle soumissionnait.

L'agriculteur-conseil a recommandé d'effectuer un certain nombre de cultures différentes sur la terre. Tout d'abord, on a fait pousser des légumes pour améliorer la fertilité du sol. On a fait pousser avec succès un maïs hybride qui donnait un rendement beaucoup plus élevé que la normale. Ce succès était si remarquable que les fermiers des environs ont suivi l'exemple de l'appelante et ont cultivé du maïs. On envisage de faire pousser du blé d'hiver et des bleuets en quantités commercialisables.

À ce stade, je dois faire remarquer que le fait pour l'appelante de s'être lancée dans le génie agricole ou tout au moins d'avoir employé l'agriculteur-conseil lui a été profitable, ainsi qu'à ses clients, dans la réalisation de plusieurs projets importants de construction. Pendant la construction des barrages et des ponts et pendant l'installation des lignes électriques, de vastes étendues ont été dépouillées de leur terre arable et de leur végétation. Il en est résulté des surfaces dénudées, laides et dangereuses, car,

of the appellant's consulting agriculturalist a mixture of grass seed appropriate to the soil was sown by a method of aerial broadcast, also recommended by the appellant's agriculturalist, which restored the appearance and stability of the denuded soil. However I must add that this restoration was accomplished by the knowledge of the agriculturalist rather than from any knowledge acquired in the operation of the farm.

To defray the cost of the operation of the farm the appellant conducted a feed lot operation on the leased land. This operation has developed into a profitable one after the initial years. The fodder grown on the farm is almost sufficient to obviate the purchase of feed.

The appellant claimed as deductions for losses in respect of its farming operations on the leased land the amounts of \$13,474.81 and \$43,321 in its 1964 and 1965 taxation years respectively.

As to the 1964 taxation year the Minister limited the appellant's deduction of the loss in that year to \$5,000 under s. 13(1) of the *Income Tax Act* rather than \$13,474.81 as claimed by the appellant.

As to the 1965 taxation year the Minister limited the deduction of the appellant's loss of \$43,321 to \$11,502, that is to the amount of \$5,000 under s. 13(1) of the *Income Tax Act* in addition to an amount of \$6,502.

The amount of \$6,502 is made up of a loss of \$5,773 in respect of the appellant's feed lot operation and \$730 claimed by the appellant as a capital cost allowance also in respect of the appellant's feed lot operation.

It is obvious that the Minister, by allowing the amount of \$6,502 referred to in the paragraph immediately above, did not consider the operation of a feed lot as falling within the meaning of the word "farming" in s. 13 of the Act. This is not an issue before me.

dans les régions montagneuses, le sol avait perdu sa stabilité. Sur la recommandation de l'agriculteur-conseil de l'appelante, on a semé à la volée par avion, méthode que celui-ci avait également recommandée, un mélange de graines de gazon convenant au sol, ce qui a restitué au sol dénudé son aspect et sa stabilité. Je dois cependant ajouter que cette restauration a été accomplie grâce aux connaissances de l'agriculteur-conseil plutôt qu'à la suite de connaissances acquises dans l'exploitation de la ferme.

Pour payer les frais d'exploitation de la ferme, l'appelante a mis en culture fourragère une partie de la terre louée. Cette activité est devenue bénéficiaire une fois les premières années passées. Le fourrage obtenu sur la ferme est presque suffisant pour éviter l'achat de pâture.

L'appelante a déduit à titre de pertes relatives à son activité agricole sur les terres louées des sommes de \$13,474.81 et \$43,321 respectivement, pour les années d'imposition 1964 et 1965.

En ce qui concerne l'année d'imposition 1964, le Ministre a réduit la déduction pour perte de l'appelante à \$5,000 en vertu de l'art. 13(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, au lieu d'admettre la somme de \$13,474.81 qu'elle réclamait.

En ce qui concerne l'année d'imposition 1965, le Ministre a réduit la déduction pour perte de l'appelante de \$43,321 à \$11,502, c'est-à-dire les \$5,000 prévus par l'art. 13(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* plus une somme de \$6,502.

Cette somme de \$6,502 se compose de \$5,773 pour perte relative à l'exploitation des cultures fourragères par l'appelante et de \$730 que celle-ci réclame à titre d'allocation à l'égard du coût en capital en ce qui concerne également l'exploitation de ses cultures fourragères.

Il est évident que le Ministre, en accordant la somme de \$6,502 indiquée dans le paragraphe précédent, n'envisageait pas que l'exploitation de cultures fourragères soit visée par le mot «agriculture» au sens qu'il a dans l'art. 13 de la Loi. Cette question ne m'a pas été soumise.

There is no dispute between the parties as to the accuracy of the figures involved. The sole dispute lies in the propriety of the Minister limiting the appellant's deductible expenses incurred in its operation of the "farm" to \$5,000 in each of its taxation years under review.

It is expedient, therefore, that I should summarize the rival contentions advanced on behalf of the parties as I understand them.

On behalf of the appellant it was contended,

(1) that on the facts the purpose of the appellant in carrying on the farming operations was to generate more consulting engineering business and as such the expenses so incurred were an outlay or expense made for the purpose of gaining or producing income from the consulting engineering business of the appellant and so within s. 12(1)(a) of the Act;²

(2) that the appellant was not engaged in "farming" within the meaning of that word as used in s. 13 of the Act because

(a) even if the activity conducted by the appellant may fall within the definition of "farming" by s. 139(1)(p) of the Act,³ that is not conclusive in the application of s. 13 if in reality the expense was incurred in furtherance of the engineering business, and

(b) section 13 of the Act has no application unless the appellant was in the "business" of farming in that it had the intention of making money from farming.

On the other hand it was contended on behalf of the Minister that if the loss was incurred in "farming" as defined in s. 139(1)(p) that loss must be computed in accordance with s. 13(3) and may only be deducted from other income of the appellant to the extent prescribed by s. 13(1). Once the loss is determined to have arisen from farming in the circumstances contemplated in s. 13(1) the purpose of the farming operation is of no consequence. The question to be determined is what is being done and not why it is being done. Added to this it was pointed out that it has been consistently held

Les parties ne contestent pas l'exactitude des chiffres en cause. L'unique litige entre les parties concerne l'opportunité de la limitation par le Ministre des dépenses déductibles de l'appelante dans l'exploitation de sa «ferme» à \$5,000 pour chacune des années d'imposition à l'étude.

Il convient donc que je résume les prétentions contraires avancées au nom des parties telles que je les comprends.

Au nom de l'appelante, on a soutenu que:

(1) d'après les faits, l'appelante, en poursuivant son activité agricole, cherchait à augmenter le volume de son entreprise d'expert-conseil et les frais engagés de ce chef constituaient des sommes déboursées ou dépensées en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de l'entreprise d'ingénieur-conseil de l'appelante, ainsi que le prévoit l'art. 12(1)(a) de la Loi;²

(2) l'appelante ne s'était pas lancée dans «l'agriculture» au sens que donne à ce mot l'art. 13 de la Loi parce que:

a) même si la définition du mot «agriculture» donnée par l'art. 139(1)(p) de la Loi³ peut viser l'activité exercée par l'appelante, cela ne permet pas de conclure à l'application de l'art. 13 si en réalité la dépense était engagée pour promouvoir l'entreprise d'ingénieur-conseil, et

b) l'art. 13 de la Loi ne s'applique pas, à moins que l'appelante n'exploite une «entreprise» agricole, en ce sens qu'elle avait l'intention de gagner de l'argent grâce à l'agriculture.

D'autre part, on a prétendu au nom du Ministre que, si la perte avait été subie dans le cadre de «l'agriculture» suivant la définition de ce mot que donne l'art. 139(1)(p), elle devait être calculée conformément à l'art. 13(3) et ne pouvait être déduite des autres revenus de l'appelante que dans la limite prescrite par l'art. 13(1). Une fois qu'on a établi que la perte provenait d'une exploitation agricole dans les circonstances envisagées dans l'art. 13(1), l'objet de l'exploitation agricole est sans importance. La question à trancher est de savoir ce que l'on fait et non pourquoi on le fait. De plus, on a fait remarquer

that a company may engage in more than one business.

On the evidence adduced I have no hesitation in concluding that the appellant was motivated in extending its engineering consulting business to include the agricultural aspects thereof by the reasonable expectation that in doing so it would generate more business for itself in all engineering fields and that the operation of the farm at Pitt Meadows was incidental to that overall purpose. While the farm did not serve as a show-case, nevertheless it did serve to provide experience for the appellant's engineers and this experience, as well as the farm operation, was truthfully featured in the brochures circulated by the appellant and in its presentations on prospective work. This led to the appellant being selected for several minor works and, as the president of the appellant testified, also resulted in the appellant being "short listed" among the applicants for work so that it became one of a dozen of the applicants being considered rather than one in a thousand, so that the chance of the appellant being selected for work was enhanced manifold.

I accept as a fact that the appellant in undertaking the operation of the farm was actuated by those business considerations and I would conclude therefore that expenses incurred by the appellant in the operation of the farm were expenses incurred for the purpose of producing income from the consulting engineering business of the appellant.

However, this conclusion does not resolve the matter. I must consider whether the provisions of s. 13 preclude the deduction of such expense as an expense incurred for the purpose of producing income within s. 12(1)(a).

In such consideration it is expedient to recall the basic scheme of Part I of the *Income Tax Act*. That Part is divided into Divisions: Division A provides for the liability for tax, Division B provides for the computation of income, and Division C provides for the computation of taxable income which is defined in s. 2(3) as income for the year as computed under Division B less deductions permitted by Division C.

que, selon une jurisprudence uniforme, une compagnie peut exploiter plus d'une entreprise.

D'après la preuve fournie, je n'hésite pas à conclure que l'appelante, en développant son entreprise d'ingénieur-conseil de façon à y ajouter une orientation agricole, était motivée par l'espoir bien fondé d'accroître, en agissant ainsi, le volume de ses affaires dans tous les domaines du génie et que l'exploitation de la ferme de Pitt Meadows était un accessoire de ce but d'ensemble. Bien que la ferme n'ait pas servi à la démonstration, elle était néanmoins utilisée pour accroître l'expérience des ingénieurs de l'appelante et cette expérience, ainsi que l'activité agricole, étaient fidèlement décrites dans les brochures diffusées par l'appelante et dans les pièces qu'elle présentait à l'occasion des projets de travaux. Cela a conduit l'appelante à être choisie pour accomplir plusieurs travaux peu importants et, ainsi que son président en a témoigné, a abouti aussi à son inscription sur «la liste spéciale» des candidats à l'exécution d'un travail, de sorte qu'elle figurait parmi la douzaine de candidats auxquels on donnait la préférence sur des milliers et que ses chances d'être choisie étaient largement multipliées.

J'ajoute foi au fait que l'appelante, en entreprenant l'exploitation de la ferme, était animée par ces considérations d'ordre professionnel et je conclus donc que les dépenses qu'elle a engagées pour cette exploitation constituaient des dépenses engagées en vue de produire un revenu tiré de son entreprise d'ingénieur-conseil.

Toutefois, cette conclusion ne résout pas le problème. Je dois examiner si les dispositions de l'art. 13 interdisent la déduction de dépenses faites en vue de produire un revenu au sens de l'art. 12(1)a).

Dans cet examen, il est opportun de rappeler le plan fondamental de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Cette Partie se divise en sections: la section A prévoit l'assujettissement à l'impôt, la section B prévoit le calcul du revenu, et la section C prévoit le calcul du revenu imposable qui est défini dans l'art. 2(3) comme étant le revenu pour l'année, calculé en vertu de la section B moins les déductions permises par la section C.

By s. 3 (which is within Division B) the income of a taxpayer for a taxation year is its income from all businesses. By s. 4 income for a taxation year from a business is the profit therefrom. Therefore to determine the income of a business, the profit therefrom must be determined which involves the setting off against the revenue derived from the business the expenditures laid out to earn that revenue.

Under Division B, the computation of income, Parliament enacted s. 13 which is a special provision applicable to the deductibility of farming losses where a taxpayer is engaged in farming and the taxpayer's chief source of income is neither farming, nor a combination of farming and some other source of income.

Section 13 contemplates three possibilities:

(1) the farming losses of a full-time farmer where farming is the chief source of income (or a combination of farming and something else) in which event all losses are deductible,

(2) farming losses incurred in a farming operation with the expectation of profit or the eventual expectation of profit but where farming is not the taxpayer's chief source of income, nor part of it, in which event the deductibility of losses is limited by s. 13, and

(3) an operation which is in the nature of a hobby, pastime or way of life, the losses from which are not deductible, being personal or living expenses.

It is clear, when the farming activity of a taxpayer falls within s. 13, that Parliament must have intended that the losses incurred in farming are not to be deducted except in the manner and to the extent authorized by that section. Such intention is evident from a reading of s. 13 with the other sections of the Act. It is a specific section designed to cover a specific set of circumstances in Division B dealing with computation of income. Being a specific section it is

Selon l'art. 3, qui se trouve dans la section B, le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition est celui qui provient de toutes ses entreprises. Selon l'art. 4, le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une entreprise est le bénéfice en découlant. Par conséquent, pour établir le revenu d'une entreprise, le bénéfice qui en découle doit être fixé, ce qui implique qu'on enlève du revenu provenant de l'entreprise les dépenses faites pour gagner ce revenu.

Sous la section B, calcul du revenu, le législateur a adopté l'art. 13 qui est une disposition spéciale s'appliquant à la possibilité de déduire les pertes provenant d'une exploitation agricole lorsqu'un contribuable s'occupe d'agriculture et que son revenu ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source de revenu.

L'article 13 envisage trois possibilités:

(1) les pertes provenant d'une exploitation agricole subies par un cultivateur à plein temps, lorsque l'agriculture est la principale source de revenu, ou lorsqu'il s'agit d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source, qui en ce cas sont toutes déductibles,

(2) les pertes provenant d'une exploitation agricole lorsque celle-ci est exploitée avec une expectative de profit ou de profit éventuel, mais lorsque l'agriculture ne constitue pas la source principale de revenu du contribuable ni ne fait partie de celle-ci, dont en ce cas l'art. 13 limite la possibilité de déduction, et

(3) une activité de la nature d'une distraction, d'un passe-temps ou d'un style de vie, dont les pertes ne sont pas déductibles, car elles constituent des frais personnels ou frais de subsistance.

Il est évident, lorsque l'activité agricole d'un contribuable entre dans le cadre de l'art. 13, que l'intention du législateur était qu'on ne pouvait déduire les pertes occasionnées par cette activité que de la façon et dans les limites permises par cet article. Cette intention est manifeste lorsqu'on lit l'art. 13 en le rapprochant des autres articles de la Loi. Il s'agit d'un article particulier destiné à s'appliquer à des circonstances spéciales prévues par la section B, qui

axiomatic that it takes precedence over a general section.

Section 3 of the Act clearly contemplates that a taxpayer (which includes a company) may carry on more than one business. In the present instance the Minister alleges that the appellant had two businesses, one farming and the other consulting engineering, whereas the appellant maintains there was but one, that of consulting engineering.

Section 13(3) requires that a loss from farming shall be computed by applying the provisions of the Act respecting the computation of income from a business. When there is more than one business, each business is a source of income. Section 139(1a) of the Act directs that income from a source is to be computed in accordance with the Act, that is to say, by following the provisions of the Act applicable to the computation of income from each source on the assumption that the taxpayer had no income except from that particular source. In so computing income from a source the taxpayer is entitled to no exceptions except those relating to that source.

The crucial issue, upon which the matter turns, is whether what the appellant did constituted farming within the meaning of that word as used in s. 13.

There is no dispute between the parties that the appellant's chief source of income is neither farming, nor a combination of farming and some other source. On the evidence it would be impossible to sustain such a dispute.

Farming is defined in the Shorter Oxford Dictionary as "the business of cultivating land, raising of livestock, etc." and by s. 139(1)(p) "farming" is defined as follows:

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

traite du calcul du revenu. Puisqu'il s'agit d'un article particulier, il s'ensuit qu'il l'emporte sur un article général.

L'article 3 de la Loi prévoit clairement qu'un contribuable, et notamment une compagnie, peut poursuivre l'exploitation de plusieurs entreprises. En l'espèce, le Ministre soutient que l'appelante avait deux entreprises, une entreprise agricole et une entreprise d'ingénieur-conseil, tandis que l'appelante prétend qu'il ne s'agissait que d'une seule entreprise, celle d'ingénieur-conseil.

L'article 13(3) exige qu'une perte provenant d'une exploitation agricole soit calculée en appliquant les dispositions de la Loi relatives au calcul du revenu tiré d'une entreprise. Lorsqu'il existe plus d'une entreprise, chacune constitue une source de revenu. L'article 139(1a) de la Loi édicte que le revenu provenant d'une source doit être calculé conformément à la Loi, c'est-à-dire en suivant les dispositions de la Loi applicables au calcul du revenu provenant de chaque source et en supposant que le contribuable n'a pas eu de revenu autre que celui qui provenait de cette source particulière. Dans le calcul du revenu provenant de cette source, le contribuable ne peut bénéficier d'aucunes exceptions, sauf celles qui se rattachent à cette source.

La question cruciale, autour de laquelle tourne l'affaire, est de savoir si ce que l'appelante faisait correspondait à une exploitation agricole au sens où l'art. 13 emploie ce terme.

Les parties ne contestent pas que la principale source de revenu de l'appelante n'est ni l'agriculture ni une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source. D'après la preuve, il serait impossible de soutenir une telle discussion.

L'agriculture est définie dans le Shorter Oxford Dictionary comme étant: «l'activité qui consiste à cultiver la terre, à élever du bétail, etc.» et par l'art. 139(1)(p) comme il suit:

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

The word "includes" as used in s. 139(1)(p) is so used to enlarge the meaning of the word "farming" and must be construed as comprehending the word "farming" in its natural dictionary import and also those things which the section declares it shall include.

What the appellant did on the land it leased was undoubtedly farming within the above definition. It tilled the soil and planted crops. It realized revenue from those crops. While the losses incurred far out-weighed the revenue received, there is no reason not to believe that the appellant entertained an expectation that the farm would eventually realize a profit, as did the neighbouring farmers from whose farms the appellant's farm does not differ materially, if its farm continued to be worked in a husbandlike manner as it was under the guidance of the agriculturalist employed by the appellant. Furthermore, the appellant was not adverse, but was in fact anxious, to put the land leased to profitable use, otherwise it would not have embarked upon the feed lot operation, and farming is another means to the same end.

I conclude that the appellant was engaged in farming as contemplated by the statute and, therefore, I cannot accede to the appellant's contention that the operation of the farm was part of the appellant's engineering business.

While it is true that the appellant's motive in operating the farm was for the ultimate purpose of increasing its income from its engineering business, that does not alter the fact that what the appellant did was the conduct of a farming business.

Having so concluded it follows that the appellant falls precisely within the provisions of s. 13 of the Act and, in my view, that is conclusive of the matter for the reasons I have expressed above.

Therefore, in my opinion, the Minister was correct in assessing the appellant as he did and accordingly the appeals are dismissed with costs.

Le mot «comprend» qu'utilise l'art. 139(1)p) permet d'élargir le sens du mot «agriculture» et il convient de l'interpréter de façon qu'il englobe le mot «agriculture» au sens naturel donné par le dictionnaire ainsi que tout ce que, selon l'article, il doit comprendre.

Ce que l'appelante faisait sur la terre qu'elle louait constituait indubitablement de l'agriculture au sens de la définition précédente. Elle cultivait le sol et semait des récoltes. Les récoltes lui procuraient des revenus. Bien que les pertes subies dépassent de loin le revenu reçu, il y a lieu de croire que l'appelante nourrissait l'espoir que la ferme procurerait par la suite un profit, ainsi que le faisaient les cultivateurs du voisinage dont les fermes ne différaient pas sensiblement de celle de l'appelante, si l'on continuait à gérer celle-ci aussi bien qu'elle l'était sous la direction de l'agronome employé par l'appelante. De plus, l'appelante n'était pas opposée à exercer une activité profitable sur la terre louée, et elle désirait en fait le faire, car autrement elle ne se serait pas lancée dans l'exploitation des champs à fourrage, et l'agriculture constitue une autre voie pour atteindre la même fin.

J'en conclus que l'appelante s'occupait d'agriculture au sens de la Loi et je ne peux donc accueillir sa prétention selon laquelle l'exploitation de la ferme faisait partie de son entreprise d'ingénieur-conseil.

Bien qu'il soit vrai que l'appelante, en exploitant la ferme, obéissait à l'intention finale d'accroître le revenu provenant de son entreprise d'ingénieur-conseil, cela ne modifie pas le fait que ce que l'appelante faisait consistait en l'exploitation d'une entreprise agricole.

Il découle de cette conclusion que l'appelante entre précisément dans le cadre des dispositions de l'art. 13 de la Loi et, à mon avis, cela est décisif en ce qui concerne l'affaire pour les motifs que j'ai énoncés ci-dessus.

Je suis donc d'avis que le Ministre pouvait cotiser l'appelante comme il l'a fait et, en conséquence, les appels sont rejetés avec frais.

¹ 13. (1) Where a taxpayer's chief source of income for a taxation year is neither farming nor a combination of farming and some other source of income, his income for the year shall be deemed to be not less than his income from all sources other than farming minus the lesser of

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

² 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,

³ 139. (1) In this Act,

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

¹ 13. (1) Lorsque le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source, son revenu pour l'année est considéré comme n'étant pas inférieur à son revenu obtenu de toutes sources autres que l'agriculture, moins le plus faible des deux montants suivants:

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

² 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,

³ 139. (1) Dans la présente Loi,

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