

T-1370-87

T-1370-87

The Queen (Plaintiff)

v.

Kenneth W. Joyner (Defendant)

INDEXED AS: JOYNER v. M.N.R.

Trial Division, Reed J.—Vancouver, September 6 and 14, 1988.

Income tax — Income calculation — Capital gains — Sale of principal residence — Land necessary to use and enjoyment of principal residence within Act s. 54(g) — Relevant time for determination of land area to be deemed part of principal residence, for purposes of Act s. 40(2)(b) — Determination not to take into account zoning by-laws in effect between acquisition and disposition.

The taxpayer and his wife lived in a house on a 14-acre property acquired during the years 1965 to 1968. In 1980, they sold their residence and 7.9 acres of land. The Minister assessed capital gains tax with respect to 6.9 acres. The part of the proceeds attributable to the house itself and to one acre of land subjacent and contiguous thereto were considered exempt under paragraph 54(g) of the *Income Tax Act*.

The taxpayer argues that since, during the years 1972 to 1975, by-laws prevented the selling of the house without also selling the whole 14-acre parcel, the whole property was, during those years, necessary to the use and enjoyment of their residence within the meaning of paragraph 54(g) and therefore part of their principal residence. It is therefore argued in this appeal from the Tax Court of Canada that the assessment of the capital gains tax payable on the 6.9 acres should be reduced proportionately to take into account the years during which the zoning restriction prevented subdivision of the property.

The issue in this case relates to the time at which, for the purposes of paragraph 40(2)(b) of the *Income Tax Act*, the size of the area of land which will be deemed to be part of the taxpayer's principal residence (one acre maximum or some larger area) is to be determined.

Held, the appeal should be allowed.

It is the time of the disposition of the property which is significant in ascertaining whether or not land in excess of one acre should be deemed to be part of the taxpayer's principal residence. There were no "more than one acre" minimum requirements at the time of disposition, nor at the time of purchase, nor on valuation day. Paragraph 40(2)(b) should not be interpreted as meaning that a taxpayer's principal residence will have a varying size over the years, depending upon the applicable zoning by-laws and that the capital gains tax payable on disposition is to be calculated on the basis of that varying size.

La Reine (demanderesse)

c.

Kenneth W. Joyner (défendeur)

RÉPERTORIÉ: JOYNER c. M.N.R.

b Division de première instance, juge Reed—Vancouver, 6 et 14 septembre 1988.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Gain en capital — Vente d'une résidence principale — Fonds de terre nécessaire à l'usage et à la jouissance de la résidence principale au sens de l'art. 54g) de la Loi — Moment pertinent pour la détermination de la superficie du fonds de terre qui doit être réputée faire partie intégrante de la résidence principale, aux fins de l'art. 40(2)b) — La détermination ne doit pas tenir compte du règlement de zonage en vigueur entre l'acquisition et la vente.

d Le contribuable et son épouse vivaient dans une maison sise sur un terrain de 14 acres qu'ils avaient acquis au cours des années 1965 à 1968. En 1980, ils ont vendu leur résidence et 7,9 acres de terrain. Le ministre a imposé un impôt sur les gains en capital à l'égard de 6,9 acres. La partie du produit attribuable à la maison elle-même et on fonds de terre d'un acre sous-jacent et contigu a été exemptée en vertu de l'alinéa 54g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

f Le contribuable soutient que puisqu'au cours des années 1972 à 1975, le règlement interdisait la vente de la maison sans vendre également tout le terrain de 14 acres, la propriété en entier était, au cours de ces années, nécessaire à l'usage et à la jouissance de leur résidence au sens de l'alinéa 54g), et qu'elle faisait donc partie de leur résidence principale. Il est donc allégué dans le présent appel de la décision de la Cour canadienne de l'impôt que la cotisation de l'impôt sur les gains en capital payable sur les 6,9 acres devrait être réduite proportionnellement pour tenir compte des années où les restrictions de zonage empêchaient le lotissement de la propriété.

g En l'espèce, le litige porte sur le moment où, pour l'application de l'alinéa 40(2)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la superficie du fonds de terre qui sera réputée faire partie de la résidence principale du contribuable (un maximum d'un acre ou une superficie plus grande) doit être déterminée.

h *Jugement*: l'appel devrait être accueilli.

i C'est la date de la disposition de la propriété qui est déterminante lorsqu'il s'agit de décider si la partie de terrain qui excède un acre doit ou non être considérée comme faisant partie de la résidence principale du contribuable. On n'exigeait pas de superficie minimale de «plus d'un acre» au moment de la disposition, ni au moment de l'acquisition, ni au jour de l'évaluation. L'alinéa 40(2)b) ne devrait pas être interprété comme signifiant que la résidence principale d'un contribuable variera de superficie selon les années, suivant les règlements de zonage applicables, et que l'impôt sur le gain en capital payable lors de la disposition devra être calculé en fonction de cette superficie variable.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

B.C. Reg. 4/73.
 B.C. Reg. 19/73.
Environment and Land Use Act, R.S.B.C. 1979, c. 110, s. 6. *a*
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 3, 38, 39, 40
 (as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 17(1)), 45, 54(g).
Land Commission Act, S.B.C. 1973, c. 46.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

NOT FOLLOWED:

Estate of S. I. Raper v. Minister of National Revenue (1986), 86 DTC 1513 (T.C.C.).

DISTINGUISHED:

The Queen v. W. and M. Yates (1986), 86 DTC 6296 (F.C.A.); aff'g [1983] 2 F.C. 730; 83 DTC 5158 (T.D.); *The Queen v. G. Mitosinka* (1978), 78 DTC 6432 (F.C.T.D.); *S. K. and T. Watson v. Minister of National Revenue* (1985), 85 DTC 270 (T.C.C.); *E. Rode et al. v. Minister of National Revenue* (1985), 85 DTC 272 (T.C.C.). *d*

CONSIDERED:

F. F. Saccomanno v. M.N.R., [1986] 2 C.T.C. 2264 (T.C.C.). *e*

COUNSEL:

M. J. Weder for plaintiff.
W. Lav and *R. E. Levine* for defendant. *f*

SOLICITORS:

Acting Deputy Attorney General of Canada for plaintiff. *g*
Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

REED J.: The issue raised by this appeal (trial *de novo*) concerns the extent to which certain sums, arising out of the sale of a property, are exempt from capital gains tax as attributable to the sale of the taxpayer's principal residence. These reasons apply to file T-1369-87 and to file T-1370-87. *i*

The facts in this case are not in dispute. During the years 1965-1968, the taxpayer and his wife *j*

LOIS ET RÈGLEMENTS

B.C. Reg. 4/73.
 B.C. Reg. 19/73.
Environment and Land Use Act, R.S.B.C. 1979, chap. 110, art. 6.
Land Commission Act, S.B.C. 1973, chap. 46.
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 3, 38, 39, 40 (mod. par S.C. 1977-78, chap. 1, art. 17(1)), 45, 54g).

JURISPRUDENCE

DÉCISION NON SUIVIE:

Succession de S. I. Raper c. Ministre du Revenu National (1986), 86 DTC 1513 (C.C.I.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

La Reine c. W. et M. Yates (1986), 86 DTC 6296 (C.A.F.); confirmant [1983] 2 C.F. 730; 83 DTC 5158 (1^{re} inst.); *La Reine c. G. Mitosinka* (1978), 78 DTC 6432 (C.F. 1^{re} inst.); *S. K. et T. Watson c. Ministre du Revenu national* (1985), 85 DTC 270 (C.C.I.); *E. Rode et autre c. Ministre du Revenu National* (1985), 85 DTC 272 (C.C.I.).

DÉCISION EXAMINÉE:

F. F. Saccomanno c. M.R.N., [1986] 2 C.T.C. 2264 (C.C.I.).

AVOCATS:

M. J. Weder pour la demanderesse.
W. Lav et *R. E. Levine* pour le défendeur.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada par interim pour la demanderesse. *g*
Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, pour le défendeur.

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

LE JUGE REED: La question litigieuse que soulève le présent appel (nouveau procès) concerne la mesure dans laquelle certaines sommes découlant de la vente d'une propriété sont exonérées de l'impôt sur les gains en capital en tant que sommes imputables à la vente de la résidence principale du contribuable. Les présents motifs s'appliquent au dossier T-1369-87 et au dossier T-1370-87. *i*

Les faits de la présente espèce ne sont pas contestés. Au cours des années 1965 à 1968, le *j*

(hereinafter referred to as the "defendants") acquired, as joint tenants, 14-acres of land. There was on the property a house which the defendants occupied, until it was sold in 1980. As of December 31, 1971 and, indeed, when the defendants first acquired the 14-acre property, it was zoned residential and could have been subdivided into 1/2 acre lots. The property was contiguous to a residentially developed area. The defendants' intention, at all relevant times, was to sell the property for subdivision purposes.

In 1972 and early 1973, Orders in Council were passed pursuant to section 6 of the British Columbia *Environment and Land Use Act*, now R.S.B.C. 1979, c. 110. These Orders in Council (4483/72 [B.C. Reg. 4/73] and 157/73 [B.C. Reg. 19/73]) applied to the defendants' property. As a result, after December 21, 1972, the 14-acre property could not be subdivided, and after January 18, 1973 it could not be used for purposes other than farming, unless authorization to do either of these was given. Such authorization might be given by an Order in Council or pursuant to a provision of some other Act (i.e. other than the *Environment and Land Use Act*, *supra*): refer to Order in Council 157/73.

In 1973, the *Land Commission Act*, S.B.C. 1973, c. 46 was enacted. It provided for the establishment of land reserve plans. The defendants' property was designated as included in an agricultural land reserve area. As with the earlier Orders in Council, the effect of this restriction was to prevent the defendants' property from being subdivided or being used for purposes other than farming. On March 8, 1975 the defendants applied to the Provincial Land Commission, which had been established by the *Land Commission Act*, *supra*, to have their 14-acre property removed from the agricultural land reserve. On October 6, 1975, removal of 7.9 of the 14 acres was granted; the rest of the 14 acres (i.e. 6.1 acres) remained subject to the agricultural land reserve restrictions. An appeal of the decision not to exempt the whole 14 acres from the reserve was launched; that appeal was not successful.

contribuable et son épouse (ci-après appelés les «défendeurs») ont acquis, à titre de copropriétaires avec gain de survie, un terrain de 14 acres. Sur ce terrain se trouvait une maison que les défendeurs ont occupée jusqu'à ce qu'elle soit vendue en 1980. Le 31 décembre 1971, et de fait à l'époque où les défendeurs l'ont acquis pour la première fois, le terrain de 14 acres était une propriété à zonage résidentiel et il aurait pu être morcelé en lots de 1/2 acre. La propriété était attenante à un secteur résidentiel aménagé. L'intention des défendeurs était, à toutes les époques en cause, de vendre la propriété à des fins de lotissement.

En 1972 et au début de 1973, des décrets ont été pris en vertu de l'article 6 de la *Environment and Land Use Act* de la Colombie-Britannique, R.S.B.C. 1979, chap. 110. Ces décrets (4483/72 [B.C. Reg. 4/73] et 157/73 [B.C. Reg. 19/73]) s'appliquaient à la propriété des défendeurs. Par conséquent, après le 21 décembre 1972, il n'était plus possible de lotir la propriété de 14 acres et, après le 18 janvier 1973, il n'était plus possible de l'utiliser à d'autres fins que l'agriculture, à moins d'obtenir, dans un cas comme dans l'autre, une autorisation. Cette autorisation pouvait être donnée en vertu d'un décret ou en vertu d'une disposition d'une autre loi (c.-à-d., d'une autre loi que l'*Environment and Land Use Act*, précitée): voir le décret 157/73.

En 1973, la *Land Commission Act*, S.B.C. 1973, chap. 46 a été édictée. Elle prévoyait l'établissement de plans de réserves de terres. La propriété des défendeurs a été désignée comme faisant partie d'une zone de réserve de terres agricoles. Cette restriction avait, comme les décrets antérieurs, pour effet d'interdire le lotissement de la propriété des défendeurs et son utilisation à des fins autres que l'agriculture. Le 8 mars 1975, les défendeurs ont demandé à la commission foncière provinciale qui avait été créée sous le régime de la *Land Commission Act* (précitée), d'exclure leur propriété de 14 acres de la réserve de terres agricoles. Le 6 octobre 1975, l'exclusion de 7,9 acres a été accordée; le reste (c.-à-d. 6,1 acres) est demeuré assujéti aux restrictions relatives à la réserve de terres agricoles. Un appel de la décision de ne pas exclure la totalité des 14 acres de la réserve a été interjeté. Cet appel a été rejeté.

As of the October 1975 date, then, 7.9 acres of the defendants' 14-acre property could again be subdivided into residential lots. The defendants' residence was on this 7.9-acre parcel of land. In 1980 the defendants sold their residence and the 7.9 acres. They built a new residence on the adjacent 6.1 acres, the portion of the land still subject to the agricultural land reserve restrictions.

With respect to the sale of the 7.9 acres, the Minister's assessment exempted the defendants from paying capital gains tax on the proceeds of that sale in so far as those proceeds were attributable to the house itself and to one acre of land subjacent and contiguous thereto. (This portion of the proceeds was clearly exempt from capital gains tax under the *Income Tax Act*, as being proceeds arising out of the disposition of the defendants' principal residence: see paragraph 54(g) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)). Capital gains tax was assessed, however, with respect to the remaining 6.9 acres. It is this assessment which is in dispute.

The defendants argue that since during the years 1972-1975 they could not have sold their house without also selling the whole 14-acre parcel, the whole property was, during those years, necessary to the use and enjoyment of their residence and therefore part of their principal residence. Accordingly, it is argued that the Minister's assessment of the capital gains tax payable on the 6.9 acres should be reduced by 5/9ths to take account of the 1972-1975 period during which the zoning restriction prevented subdivision of the property. This, it is argued, follows from applying the provisions of paragraphs 40(2)(b) [as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 17(1)] and 54(b) of the *Income Tax Act*, *infra*.

I paraphrase the relevant provisions of the *Income Tax Act* as follows: (1) all gains arising out of the disposition of property are to be taxable; (2) those arising from the sale of a principal residence are exempt from tax; (3) a principal residence may include up to one acre of land, subjacent and contiguous to the housing unit itself, but no larger area of land shall be deemed to be

Ainsi donc, en octobre de 1975, sur les 14 acres que comptait la propriété des défendeurs, 7,9 acres pouvaient à nouveau être lotis en lots résidentiels. La résidence des défendeurs se trouvait sur cette parcelle de 7,9 acres. En 1980, les défendeurs ont vendu leur résidence et les 7,9 acres. Ils ont construit une nouvelle résidence sur la parcelle adjacente de 6,1 acres qui était toujours assujettie aux restrictions de la réserve de terres agricoles.

En ce qui concerne la vente des 7,9 acres, le ministre a, dans sa cotisation, exempté les défendeurs de l'impôt sur les gains en capital sur le produit de cette vente dans la mesure où ce produit était imputable à la maison elle-même et au fonds de terre d'un acre sous-jacent et contigu. (Cette partie du produit de la vente était, aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, manifestement exonérée de l'impôt sur les gains en capital en tant que produit découlant de la disposition de la résidence principale des défendeurs: voir l'alinéa 54g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)). Un impôt sur les gains en capital a toutefois été imposé à l'égard des autres 6,9 acres. C'est cette cotisation qui est en litige.

Les défendeurs soutiennent que puisque pendant les années 1972 à 1975 ils ne pouvaient vendre leur maison sans vendre également tout le terrain de 14 acres, la propriété en entier était, au cours des années en question, nécessaire à l'usage et à la jouissance de leur résidence et qu'elle faisait donc partie de leur résidence principale. Par conséquent, ils soutiennent que le montant d'impôt sur les gains en capital à payer sur les 6,9 acres devrait être réduit de 5/9^e pour tenir compte de la période de 1972 à 1975 au cours de laquelle la restriction de zonage interdisait le lotissement de la propriété. Cela, prétendent-ils, découle de l'application des dispositions des alinéas 40(2)b) [mod. par S.C. 1977-78, chap. 1, art. 17(1)] et 54b) ci-après cités de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Je paraphrase comme suit les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*: (1) tous les gains découlant de la disposition de biens sont imposables; (2) les gains découlant de la vente d'une résidence principale sont exonérés d'impôt; (3) une résidence principale peut comprendre jusqu'à un acre du fonds de terre sous-jacent et contigu au logement lui-même, mais tout excédent

part of the taxpayer's principal residence unless the taxpayer proves the excess is necessary to the use and enjoyment of the housing unit as a residence.¹

The issue in this case relates to the time at which, for the purposes of paragraph 40(2)(b) of the *Income Tax Act*, the size of the area of land which will be deemed to be part of the taxpayer's principal residence (one acre maximum or some larger area) is to be determined. Is it the size at the time of the disposition; the size at the time of acquisition; varying sizes during the term of the ownership of the property?

The defendants base their argument that the size is of a varying nature and that the capital gains tax payable should be reduced, by the proportion indicated, on the decision of the Federal Court of Appeal in *The Queen v. W. and M. Yates* (1986), 86 DTC 6296, affirming [1983] 2 F.C. 730; 83 DTC 5158 (T.D.), and on the Tax Court decision in *Estate of S. I. Raper v. Minister of National Revenue* (1986), 86 DTC 1513.

I do not think the reasoning in the *Yates* decision assists the defendants. In the *Yates* case, the taxpayers had acquired a 10-acre parcel of land on which they had constructed their principal residence. In 1978 they sold 9.3 acres to the local municipality under threat of expropriation. At the time of acquisition and up to the date of the apprehended expropriation, the applicable zoning by-laws required that residential properties be situated on lots having a minimum size of 10 acres. (Indeed at the date of disposition, the requirement was 25 acres and the taxpayers' property existed as a non-conforming use.) Mr. Justice Mahoney held that since the taxpayers could not have occupied their housing unit as a residence on less than 10 acres, the land in excess of one acre was necessary for their use and enjoyment of that residence and must be considered to be part of their principal residence. He wrote, at pages 732 F.C.; 5159 DTC:

¹ See generally *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended, ss. 3, 38, 39, 40, 45, 54(g).

de terrain n'est pas réputé faire partie de la résidence principale du contribuable, sauf si le contribuable prouve que cet excédent est nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement comme a résidence¹.

En l'espèce, le litige porte sur le moment où, pour l'application de l'alinéa 40(2)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la superficie du fonds de terre qui sera réputée faire partie de la résidence principale du contribuable (au maximum un acre ou une superficie plus grande) doit être déterminée. S'agit-il de la superficie au moment de la disposition, de la superficie au moment de l'acquisition ou de diverses superficies au cours de la période pendant laquelle les défendeurs étaient propriétaires de l'immeuble?

Les défendeurs fondent leur argument que la superficie est d'un caractère variable et que l'impôt à payer sur les gains en capital devrait être réduit dans la proportion indiquée sur l'arrêt *La Reine c. W. et M. Yates* de la Cour d'appel fédérale, (1986), 86 DTC 6296, qui a confirmé le jugement publié à [1983] 2 C.F. 730; 83 DTC 5158 (1^{re} inst.), et sur la décision de la Cour de l'impôt *Succession de S. I. Raper c. Ministre du Revenu national* (1986), 86 DTC 1513.

Je ne crois pas que le raisonnement suivi dans l'arrêt *Yates* aide les défendeurs. Dans l'affaire *Yates*, les contribuables avaient acheté un terrain de dix acres sur lequel ils avaient construit leur résidence principale. En 1978, craignant d'être expropriés, ils ont vendu 9,3 acres à la municipalité locale. Au moment de l'acquisition et jusqu'à la date de l'expropriation appréhendée, le règlement de zonage applicable exigeait que les propriétés résidentielles soient situées sur des terrains ayant une superficie minimale de dix acres. (À vrai dire, à la date de la vente, la superficie minimale exigée était de 25 acres et la propriété des contribuables faisait l'objet d'une utilisation dérogatoire.) Le juge Mahoney a statué que puisque les contribuables ne pouvaient occuper leur logement à titre de résidence sur une superficie inférieure à dix acres, l'excédent était nécessaire à l'usage et à la jouissance de cette résidence et devait être considéré comme faisant partie de la résidence principale. Il a écrit, aux pages 732 C.F.; 5159 DTC:

¹ Voir, de façon générale, la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, modifiée, art. 3, 38, 39, 40, 45, 54(g).

In my opinion the critical time is the moment before disposition.

The Defendants could not legally have occupied their housing unit as a residence on less than ten acres. It follows that the entire ten acres, subjacent and contiguous, not only "may reasonably" be regarded as contributing to their use and enjoyment of their housing unit as a residence; it must be so regarded. It also follows that the portion in excess of one acre was necessary to that use and enjoyment. [Underlining added.]

Mr. Justice Mahoney clearly stated that the date of the disposition of the property was the critical time for determining whether property in excess of one acre was necessary for the use and enjoyment of the residence. This reasoning is adopted by Christie A.C.J.T.C. in *E. Rode et al. v. Minister of National Revenue* (1985), 85 DTC 272, at page 274. It is at the time of disposition that the capital gain is realized by the taxpayer and it is in that taxation year that the gain is taxed. Therefore, as indicated above, I do not think the *Yates* decision assists the defendants.

In addition, in the *Yates* case the legal requirement that the taxpayer's residence be located on a parcel of land, having a minimum size of 10 acres, existed both at the date of acquisition of the property by the taxpayers and at the date of the disposition of the property. In the present case, there were no "more than one acre" minimum requirements in existence at either the time the taxpayers acquired the property or when they sold it; nor did such limitation exist on evaluation day, December 31, 1971. In the present case, the market price of the 14-acre property when it was purchased, the evaluation of the property on valuation day and the sale price of the property when it was disposed of would all have been made by reference to a property free of "more than one acre" minimum size zoning regulations.

In the *Raper* case the taxpayer's residence was situated on a 2.46 hectare parcel (slightly more than 6 acres). This had previously been part of a 50 acre parcel of farm land; the rest had been sold by the taxpayer and her husband in 1961. The taxpayer maintained a rural way of life on the 2.46 hectare property (growing her own vegetables,

À mon avis, il faut prendre en considération la période qui a précédé la disposition.

Les défendeurs ne pouvaient légalement occuper leur logement à titre de résidence sur une superficie inférieure à dix acres. Il s'ensuit non seulement que l'on «peut raisonnablement» considérer que l'ensemble des dix acres, sous-jacents et contigus, facilite au contribuable l'usage et la jouissance du logement à titre de résidence, mais aussi qu'il faut conclure en ce sens. Il s'ensuit également que l'excédent était nécessaire à cet usage et à cette jouissance. [C'est moi qui souligne.]

Le juge Mahoney a clairement affirmé que la date décisive pour déterminer si la partie du terrain qui excédait un acre était nécessaire à l'usage et à la jouissance de la résidence était la date de la disposition. Ce raisonnement a été adopté par le juge en chef adjoint de la Cour de l'impôt Christie dans l'affaire *E. Rode et autre c. Ministre du Revenu national* (1985), 85 DTC 272, à la page 274. C'est au moment de la disposition que le contribuable réalise le gain en capital et c'est au cours de cette année d'imposition que le gain est imposé. Par conséquent, comme je l'ai précisé ci-dessus, je ne crois pas que la décision *Yates* aide les défendeurs.

De plus, dans l'affaire *Yates*, l'exigence légale voulant que la résidence du contribuable soit située sur un terrain ayant une superficie d'au moins dix acres existait tant à la date de l'acquisition de la propriété par les contribuables qu'à la date de sa disposition. Dans le cas qui nous occupe, on n'exigeait pas de superficie minimale de «plus d'un acre» au moment où les contribuables ont acheté la propriété ou au moment où ils l'ont vendue; une pareille restriction n'existait pas non plus au jour de l'évaluation, le 31 décembre 1971. En l'espèce, la valeur marchande de la propriété de 14 acres au moment de son acquisition, l'évaluation de la propriété au jour de l'évaluation et le prix de vente de la propriété au moment de sa disposition auraient tous été établis en fonction d'une propriété non assujettie à un règlement de zonage exigeant une superficie minimale de «plus d'un acre».

Dans l'affaire *Raper*, la résidence de la contribuable était située sur une parcelle de 2,46 hectares (un peu plus de 6 acres). Cette parcelle avait antérieurement fait partie d'une parcelle de terre agricole de 50 acres; le reste avait été vendu par la contribuable et son mari en 1961. La contribuable menait un style de vie rural sur la propriété de

keeping some animals) until she was hospitalized by a stroke in 1977. She never considered selling or subdividing the property. The taxpayer died in 1982 and a deemed disposition occurred on her death. The tax payable on the capital gain arising from the deemed disposition of the land in excess of one acre subjacent and contiguous to the residence was in issue.

The Tax Court found that 1/10th of the capital gain attributable to the land in excess of one acre was taxable. While in 1982, at the time of the taxpayer's death, the property could have been subdivided, this had not always been the case. Prior to 1980, zoning restrictions had required that the taxpayer's house be situated on a parcel of land no smaller than 2.1 hectares (5.2 acres). The Tax Court held that, prior to 1980, the taxpayer had been unable to sever the residence from the larger parcel of land on which it stood, ownership of the entire property had been necessary up until that date for the enjoyment and use of the residence. Therefore, it was held that, since for nine of the ten years the entire property had been necessary for the use of the residence, 9/10ths of the capital gain realized on the disposition of the land should not be taxable. In coming to this conclusion, paragraphs 40(2)(b) and 54(g) of the *Income Tax Act* were read together. At pages 1519 and 1520 of the *Raper* decision, it was stated:

It is true that the time of disposition is an important time for demonstrating the necessity to the use and enjoyment of the housing unit. In this case it was in December 1982. However, is it the only time?

The designation of principal residence status being made for each year of ownership, it seems equitable that the critical time for demonstrating necessity would be also on a yearly basis.

The provisions 40(2)(b) and 54(g) are exemption provisions. The strict interpretation of an exemption provision requires that the wording of such a provision clearly state the exemption. Is it so in paragraphs 40(2)(b) and 54(g)?

The definition of principal residence in paragraph 54(g) includes the element of necessity to the use and enjoyment of the housing unit. The words "principal residence" are used in paragraph 40(2)(b). Its definition in paragraph 54(g) applies to paragraph 40(2)(b). Indeed paragraph 54(g) starts by saying "In this subdivision . . . principal residence . . . means . . ." The said subdivision is subdivision (c) of Division B of Part I and covers sections 28 to 55.

2,46 hectares (elle cultivait ses propres légumes et gardait quelques animaux) jusqu'à son hospitalisation en 1977, à la suite d'une attaque d'apoplexie. Elle n'a jamais envisagé la possibilité de vendre ou de lotir la propriété. La contribuable est décédée en 1982 et une disposition présumée a eu lieu à son décès. L'impôt payable sur le gain en capital découlant de la disposition présumée de la partie du terrain qui excédait un acre et qui était sous-jacente et contiguë à la résidence était en litige.

La Cour de l'impôt a conclu que 1/10^e du gain en capital imputable à la partie du terrain qui excédait un acre était imposable. Bien qu'en 1982, au moment du décès de la contribuable, la propriété pouvait être lotie, il n'en avait pas toujours été ainsi. Avant 1980, des restrictions de zonage exigeaient que la maison de la contribuable soit située sur une parcelle de terrain d'au moins 2,1 hectares (5,2 acres). La Cour de l'impôt a statué qu'avant 1980, la contribuable n'avait pu séparer la résidence du terrain sur lequel elle était érigée et que la possession de la propriété entière avait été jusqu'à cette date nécessaire à l'usage et à la jouissance de la résidence. Par conséquent, la cour a statué que puisque pendant neuf des dix années en question, la propriété entière avait été nécessaire à l'usage de la résidence, les 9/10^e du gain en capital réalisé lors de la disposition du terrain devaient être exonérés d'impôt. Pour en venir à cette conclusion, la cour a rapproché l'alinéa 40(2)(b) de l'alinéa 54(g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Aux pages 1519 et 1520 de la décision *Raper*, la Cour a déclaré:

Il est vrai que la date de disposition est importante pour établir la nécessité de l'usage et la jouissance du logement. Dans ce cas, il s'agissait de décembre 1982. Cependant, s'agit-il de la seule date?

Étant donné que le statut de résidence principale a été désigné pour chaque année de possession, il semble équitable que la date pertinente pour établir la nécessité devrait également être fixée sur une base annuelle.

Les alinéas 40(2)(b) et 54(g) sont les dispositions relatives à l'exemption. L'interprétation stricte d'une disposition d'exemption exige que les termes de cette disposition énoncent clairement l'exemption. En est-il ainsi des alinéas 40(2)(b) et 54(g)?

La définition de résidence principale qui se trouve à l'alinéa 54(g) comprend l'élément de nécessité de l'usage et de la jouissance du logement. L'expression «résidence principale» est utilisée à l'alinéa 40(2)(b). Sa définition à l'alinéa 54(g) s'applique à l'alinéa 40(2)(b). En effet, l'alinéa 54(g) commence par la phrase «dans la présente sous-section . . . résidence principale . . . signifie . . .». Il s'agit de la sous-section c) de la Section B de la Partie I et couvre les articles 28 à 55.

Therefore "principal residence" in paragraph 40(2)(b) being taken in its entire meaning, including the necessity to use and enjoyment of the housing unit in computing the exemption, is not only equitable but, in my opinion, is clearly provided in the wording of the said provision. The critical time for demonstrating necessity would be also on a yearly basis. [Underlining added.]

I have difficulty applying the reasoning of the *Raper* case to the facts of this case. There is no doubt that the issue of statutory interpretation will only be determined by a decision of the Federal Court of Appeal. In the absence of a decision by the Federal Court of Appeal, however, indicating that the reasoning in the *Raper* decision applies to the facts of this case, I am reluctant to apply it. I have difficulty, as a matter of statutory interpretation in reading paragraphs 40(2)(b) and 54(g) together in the manner required to reach the result sought by the defendants. The applicable portions of section 40 provide:

40. (1) ...

(a) a taxpayer's gain for a taxation year from the disposition of any property is the amount, if any, by which

(i) if the property was disposed of in the year, the amount ... by which his proceeds of disposition exceeds the aggregate of the adjusted cost base to him of the property immediately before the disposition and any outlays and expenses to the extent that they were made or incurred by him for the purpose of making the disposition ...

(2) Notwithstanding subsection (1),

(b) where the taxpayer is an individual, his gain for a taxation year from the disposition of a property that was his principal residence at any time after the date ... on which he last acquired or reacquired it ... is his gain therefrom for the year otherwise determined minus that proportion thereof that

(i) one plus the number of taxation years ending after the acquisition date for which the property was his principal residence and during which he was resident in Canada,

is of

(ii) the number of taxation years ending after the acquisition date during which he owned the property whether jointly with another person or otherwise;

The applicable portion of paragraph 54(g) provides:

54. ...

(g) ... "principal residence" of a taxpayer for a taxation year shall be deemed to include, ... the land adjacent to the

Par conséquent, le fait de prendre la «résidence principale» à l'alinéa 40(2)b dans son sens intégral, y compris la nécessité de l'usage et de la jouissance du logement pour le calcul de l'exemption, est non seulement équitable mais, à mon avis, elle est nettement prévue dans les termes de ladite disposition. La date importante pour démontrer la nécessité devrait également être établie sur une base annuelle. [C'est moi qui souligne.]

J'ai de la difficulté à appliquer le raisonnement de la décision *Raper* aux faits de la présente espèce. Il ne fait aucun doute que la question de l'interprétation législative ne sera tranchée que par un arrêt de la Cour d'appel fédérale. En l'absence toutefois d'un arrêt de la Cour d'appel fédérale indiquant que le raisonnement de la décision *Raper* s'applique aux faits de la présente espèce, j'hésite à appliquer ce raisonnement. J'ai de la difficulté, pour ce qui est de l'interprétation législative, à rapprocher l'alinéa 40(2)b de l'alinéa 54g) de façon à parvenir au résultat souhaité par les défendeurs. Voici les extraits applicables de l'article 40:

40. (1) ...

a) le gain d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, de la disposition de tout bien est la fraction, si fraction il y a,

(i) en cas de disposition du bien dans l'année, de la fraction ... du produit de la disposition qui est en sus du total du prix de base rajusté du bien pour le contribuable, calculé immédiatement avant la disposition et de tous débours et toutes dépenses dans la mesure où il les a faits ou engagés aux fins de la disposition ...

(2) Nonobstant le paragraphe (1),

b) lorsque le contribuable est un particulier, le gain qu'il a tiré, pour une année d'imposition, de la disposition d'un bien qui, à une date quelconque, était sa résidence principale, après la date ... à laquelle il a acquis le bien pour la dernière fois ou l'a acquis de nouveau ... est le gain qu'il en a tiré, calculé par ailleurs, pour l'année, moins la fraction de ce gain que

(i) le nombre un plus le nombre d'années d'imposition se terminant après la date d'acquisition et pendant lesquelles ce bien a été sa résidence principale et au cours desquelles il résidait au Canada,

représente par rapport au

(ii) nombre d'années d'imposition se terminant après la date d'acquisition et pendant lesquelles il a été propriétaire de ce bien, soit conjointement avec une autre personne, soit autrement;

La partie applicable de l'alinéa 54g) dispose:

54. ...

g) [...] la «résidence principale» d'un contribuable pour une année d'imposition est réputée comprendre ... le fonds de

housing unit and such portion of any immediately contiguous land as may reasonably be regarded as contributing to the taxpayer's use and enjoyment of the housing unit as a residence, except that where the total area of the subjacent land and of that portion exceeds one acre, the excess shall be deemed not to have contributed to the individual's use and enjoyment of the housing unit as a residence unless the taxpayer establishes that it was necessary to such use and enjoyment;

As I read paragraph 40(2)(b) it seems to me it was intended to apply to the situation where a taxpayer purchases a house (housing unit) and at some time subsequent to the date of purchase, but not contemporaneous therewith, makes that housing unit his or her principal residence. It also clearly applies to the situation where a taxpayer changes his or her place of principal residence (house, housing unit) without selling that property.

It is clear that paragraph 40(2)(b) was intended to allow a taxpayer to change his principal residence from year to year as between alternative principal residences. It is clear that that paragraph applies to a change of occupation or a change of designation by the taxpayer. But, I have difficulty applying the paragraph to provide that a taxpayer's principal residence will have a varying size over the years, depending upon the applicable zoning by-laws and that the capital gains tax payable on disposition is to be calculated on the basis of that varying size.

The manner in which counsel for the defendants reads paragraphs 40(2)(b) and 54(g) means that the entity to which the words "principal residence" refers in section 40(2)(b) has an elastic existence. I do not think section 40(2)(b) was intended to encompass a process of calculation dependent on such elastic existence. If the taxpayers in this case had sold their property in 1973, when they would have had to sell the whole 14-acre property, would they have been required to pay capital gains tax on a proportion of the gain calculated by reference to the earlier period of time during which no zoning restrictions applied?

Counsel for the plaintiff makes an additional argument. The taxpayer, Kenneth W. Joyner, carried on the business of farming on the property in question, continuously, from prior to December 31,

terre sur lequel repose le logement et toute partie d'un fonds de terre contigu qui peut raisonnablement être considéré comme facilitant au contribuable l'usage et la jouissance du logement à titre de résidence, sauf que, si la superficie totale du fonds de terre sous-jacent et de cette partie dépasse un acre, l'excédent est réputé ne pas avoir facilité au particulier l'usage et la jouissance du logement considéré comme résidence, à moins que le contribuable ne prouve que cet excédent était nécessaire à cet usage et à cette jouissance;

Suivant mon interprétation de l'alinéa 40(2)b), il me semble que celui-ci vise à s'appliquer à la situation du contribuable qui achète une maison (un logement) et, à une époque postérieure à la date de l'achat, mais non à la même époque, fait de ce logement sa résidence principale. Il s'applique également de toute évidence à la situation du contribuable qui change son lieu de résidence principale (maison, logement) sans vendre cette propriété.

Il est clair que l'alinéa 40(2)b) a pour but de permettre au contribuable de changer de résidence principale d'année en année en choisissant parmi plusieurs propriétés une résidence principale. Il est clair que ce paragraphe s'applique à un changement de profession ou à un changement de désignation du contribuable. Mais j'ai de la difficulté à interpréter ce paragraphe comme signifiant que la résidence principale du contribuable variera de superficie selon les années, suivant les règlements de zonage applicables, et que l'impôt sur le gain en capital payable lors de la disposition devra être calculé en fonction de cette superficie variable.

Suivant l'interprétation que l'avocate des défendeurs fait des alinéas 40(2)b) et 54g), l'entité à laquelle les mots «résidence principale» réfèrent à l'alinéa 40(2)b) possède une existence élastique. Je ne crois pas que l'alinéa 40(2)b) ait été conçu de manière à envisager une méthode de calcul qui dépende d'une pareille existence élastique. Si les contribuables à l'instance avaient vendu leur propriété en 1973, alors qu'il leur aurait fallu vendre en entier la propriété de 14 acres, auraient-ils été tenus de payer l'impôt sur les gains en capital sur une proportion du gain calculé en fonction de la période antérieure au cours de laquelle aucune restriction de zonage ne s'appliquait?

L'avocat de la demanderesse fait valoir un autre argument. Le contribuable, Kenneth W. Joyner, a exploité une entreprise agricole sur la propriété en question de façon continue à partir d'une date

1971 until disposition of the 7.9-acre parcel in 1980. The profit and loss from that farming operation (the raising of thoroughbred horses and some cattle) was reported for income tax purposes. It is argued that the property in excess of the one acre contiguous to a taxpayer's house (principal residence) cannot be considered to be necessary for the use and enjoyment of the housing unit when that land is being used for business purposes. Reference was made to the decision in: *The Queen v. G. Mitosinka* (1978), 78 DTC 6432 (F.C.T.D.); *S. K. and T. Watson v. Minister of National Revenue* (1985), 85 DTC 270 (T.C.C.) and *E. Rode et al. v. Minister of National Revenue* (1985), 85 DTC 272 (T.C.C.) and to paragraph 40(2)(c) [as am. by S.C. 1977-78, c. 1, s. 17(2)] of the *Income Tax Act*.²

I did not find the cases referred to by counsel for the plaintiff of much assistance. The *Mitosinka* case deals with a situation where two housing units were found to have existed. The *Watson* case was decided before *Yates* or at least did not make reference to that decision. The *Rode* case dealt with taxpayers who were contending that an area of land in excess of one acre was necessary for the use and enjoyment of their principal residence because of their self-sufficient life-style. That case

antérieure au 31 décembre 1971 jusqu'à la disposition de la parcelle de 7,9 acres en 1980. Les profits et les pertes résultant de cette entreprise agricole (élevage de chevaux pur-sang et de quelques têtes de bétail) ont été déclarés pour les fins de l'impôt sur le revenu. L'avocat fait valoir que la partie du terrain qui excède un acre et qui est contiguë à la maison du contribuable (sa résidence principale) ne peut être considérée comme étant nécessaire à l'usage et à la jouissance du logement alors que ce terrain est utilisé à des fins commerciales. Il a cité les décisions *La Reine c. G. Mitosinka* (1978), 78 DTC 6432 (C.F. 1^{re} inst.); *S. K. et T. Watson c. Ministre du Revenu national* (1985), 85 DTC 270 (C.C.I.) et *E. Rode et autre c. Ministre du Revenu national* (1985), 85 DTC 272 (C.C.I.) et l'alinéa 40(2)c) [mod. par S.C. 1977-78, chap. 1, art. 17(2)] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.²

Je ne trouve pas très utile la jurisprudence citée par l'avocat de la demanderesse. Le jugement *Mitosinka* porte sur une affaire dans laquelle on a jugé qu'il y avait eu deux logements. L'affaire *Watson* a été jugée avant l'affaire *Yates* ou du moins n'en fait pas mention. L'affaire *Rode* portait sur des contribuables qui prétendaient qu'une superficie de plus d'un acre était nécessaire à l'usage et à la jouissance de leur résidence principale en raison de leur mode de vie autonome. Cette

² 40. (2) ...

(c) where the taxpayer is an individual, his gain for a taxation year from the disposition of land used in a farming business carried on by him that includes property that was at any time his principal residence is

(i) his gain for the year, otherwise determined, from the disposition of the portion of the land that does not include the property that was his principal residence, plus his gain for the year, if any, determined under paragraph (b) from the disposition of the property that was his principal residence, or

(ii) if the taxpayer so elects in prescribed manner in respect of the land, his gain for the year from the disposition of the land including the property that was his principal residence, determined without regard to paragraph (b) or subparagraph (i) of this paragraph, less the aggregate of

(A) \$1,000, and

(B) \$1,000 for each taxation year ending after the acquisition date for which the property was his principal residence and during which he was resident in Canada;

² 40. (2) ...

(c) lorsqu'un contribuable est un particulier, son gain pour une année d'imposition, tiré de la disposition d'un fonds de terre utilisé dans une entreprise agricole qu'il exploite et qui comprend une propriété qui était à une date quelconque sa résidence principale, est

(i) son gain pour l'année, déterminé par ailleurs et tiré de la disposition de la partie du fonds de terre qui ne comprend pas la propriété qui était sa résidence principale, plus son gain pour l'année, si gain il y a, déterminé en vertu de l'alinéa b) et tiré de la disposition de la propriété qui était sa résidence principale, ou

(ii) si le contribuable opte ainsi de la manière prescrite à l'égard du fonds de terre, son gain pour l'année, tiré de la disposition du fonds de terre qui comprend la propriété qui était sa résidence principale, déterminé sans tenir compte de l'alinéa b) ou du sous-alinéa (i) du présent alinéa, moins le total formé de

(A) \$1,000 et de

(B) \$1,000 pour chaque année d'imposition qui se termine après la date d'acquisition durant laquelle le bien constituait sa résidence principale et durant laquelle il résidait au Canada;

did not deal with the effect of zoning restrictions or restrictions of a nature similar thereto.

Counsel for the defendants referred to the decision in *F. F. Saccomanno v. M.N.R.*, [1986] 2 C.T.C. 2269 (T.C.C.) as authority for the proposition that income may be earned from part of a principal residence without those premises becoming any less a principal residence. She argues, in addition, that once it is determined that a certain area of land is deemed to be part of a taxpayer's principal residence because it is necessary for the use and enjoyment thereof, the actual use made of the land cannot detract from its classification as part of the principal residence. It is argued that paragraph 40(2)(c) of the *Income Tax Act* only applies to land which is not part of the taxpayer's principal residence, that is, that paragraph only applies to land remaining after the area characterized as constituting the principal residence is carved out of the larger whole. Since in this case, the whole 14-acre parcel was, during the years in question, incapable of subdivision, counsel for the defendants argues that it must, during those years, be classified as included in the taxpayer's principal residence and it does not fall under paragraph 40(2)(c).

Counsel for the plaintiff is understandably nervous about this interpretation. While the defendants' property in this case comprises only 14 acres, the British Columbia land restrictions, referred to above, also prohibit the subdivision of much larger acreages.

Counsel for the plaintiff is apprehensive that arguments will be made in future cases that very large acreages must be classified as part of a taxpayer's principal residence because of the provincial land use legislation. In any event, since I have come to the conclusion that it is the time of the disposition of the property which is significant for the purposes of ascertaining whether or not land in excess of one acre should be deemed to be part of taxpayer's principal residence, I do not need to consider counsel for the plaintiff's second

affaire ne portait pas sur l'effet de restrictions de zonage ou de restrictions de caractère similaire.

L'avocate des défendeurs a invoqué la décision *F. F. Saccomanno c. M.N.R.*, [1986] 2 C.T.C. 2269 (C.C.I.), comme ayant établi le principe qu'il est possible de tirer un revenu d'une partie d'une résidence principale sans que cet immeuble perde de quelque façon que ce soit sa qualité de résidence principale. Elle soutient en outre qu'une fois qu'on a jugé qu'une certaine superficie de terrain est réputée faire partie de la résidence principale du contribuable parce qu'elle est nécessaire à son usage et à sa jouissance, l'usage qu'on fait effectivement du fonds de terre ne peut porter atteinte à sa classification comme partie de la résidence principale. Elle fait valoir que l'alinéa 40(2)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne s'applique qu'au fonds de terre qui ne fait pas partie de la résidence principale du contribuable, c'est-à-dire que cet alinéa ne s'applique qu'au fonds de terre qui reste après que la superficie qui est considérée comme constituant la résidence principale est détachée du tout. Puisqu'en l'espèce, la totalité du terrain de 14 acres n'était pas, au cours des années en question, susceptible de lotissement, l'avocate des défendeurs soutient qu'elle doit, pour ces années, être considérée comme faisant partie de la résidence principale du contribuable et qu'elle ne tombe pas sous le coup de l'alinéa 40(2)c).

L'avocat de la demanderesse est, comme on pouvait s'y attendre, mal à l'aise avec cette interprétation. La propriété des défendeurs à l'instance ne compte que 14 acres, mais les restrictions qui existent en Colombie-Britannique en matière d'utilisation du sol et que nous avons déjà mentionnées interdisent également le lotissement de superficies beaucoup plus grandes.

L'avocat de la demanderesse craint que l'on soutienne à l'avenir dans d'autres affaires que des superficies très grandes doivent être considérées comme faisant partie de la résidence principale du contribuable en raison de la législation provinciale en matière d'utilisation du sol. En tout état de cause, puisque j'en suis venue à la conclusion que c'était la date de la disposition de la propriété qui avait de l'importance lorsqu'il s'agit de déterminer si la partie de terrain qui excède un acre doit ou non être considérée comme faisant partie de la

argument. For the reasons given, it is my view the plaintiff's appeal must succeed.

résidence principale du contribuable, il n'est pas nécessaire que j'examine le second moyen de l'avocat de la demanderesse. Pour les motifs exposés ci-dessus, je suis d'avis que l'appel de la demanderesse doit être accueilli.