

Ernest C. Hammond (*Appellant*)

v.

Minister of National Revenue (*Respondent*)

Trial Division, Pratte J.—Vancouver, July 8; Ottawa, September 24, 1971.

Income Tax—Income—Prize money realized by horse owner from racing—Whether business or hobby—Deemed windfall gains derived from hobby—Appeal allowed—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, secs. 3, 4, 139(1)(e).

The appellant appealed from reassessments made upon him for the taxation years 1964, 1965 and 1966 for inclusion in income of amounts of \$9,083.81, \$28,543.13 and \$28,114.26 which were net gains that the appellant realized during each of those years from racing a horse known as "George Royal". The appellant claimed these amounts represented windfall gains derived from a personal hobby.

Held, that the mere purchase and racing of a horse is not, in itself, a trading venture because it is not normally made with a view to profit. Therefore, prize money won by a horse cannot be considered as income from a business "except in exceptional circumstances showing that the owner of the horse had so organized his activities that he was in fact conducting an enterprise of a commercial character". In this case, exceptional circumstances not having been proved, the appeal is allowed.

INCOME tax appeal.

E. C. Chiasson and *G. T. W. Bowden* for appellant.

T. E. Jackson for respondent.

PRATTE J.—The appellant appeals from income tax reassessments made upon him for the taxation years 1964, 1965 and 1966. In these reassessments, dated April 27, 1970, the Minister of National Revenue added to the declared income of the appellant amounts of \$9,294.41 for 1964, \$29,546.51 for 1965 and \$28,942.85 for 1966, which supposedly represented the net gains that the appellant had realized during each of those years from racing a horse known as George Royal.

In his notice of appeal, the appellant attacked these reassessments on two grounds: first, that his racing gains were not income and, therefore,

Ernest C. Hammond (*Appellant*)

c.

Le ministre du Revenu national (*Intimé*)

Division de première instance. Le juge Pratte—Vancouver, le 8 juillet; Ottawa, le 24 septembre 1971.

Impôt sur le revenu—Revenu—Prix en espèces qu'un propriétaire de cheval gagne aux courses—S'agit-il d'une entreprise ou d'un passe-temps—Gains considérés comme inespérés provenant d'un passe-temps—Appel accueilli—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, arts. 3, 4, 139(1)(e).

L'appellant interjeta appel des nouvelles cotisations établies à son encontre pour les années d'imposition 1964, 1965 et 1966, parce qu'on ajoutait à son revenu les sommes de \$9,083.81, \$28,543.13 et \$28,114.26 qui représentaient les gains nets que l'appellant avait réalisés pendant chacune des années en question en faisant courir un cheval connu sous le nom de «George Royal». L'appellant déclara que ces sommes représentaient des gains inespérés provenant d'un passe-temps personnel.

Arrêt: Le seul fait d'acheter et de faire courir un cheval n'est pas en soi une initiative commerciale parce que normalement le but n'est pas de retirer des bénéfices. En conséquence, on ne peut pas considérer les prix en espèces gagnés par un cheval comme le revenu d'une entreprise «sauf dans des circonstances exceptionnelles indiquant que le propriétaire du cheval avait organisé ses activités de telle sorte qu'il gérait en fait une entreprise à caractère commercial». Des circonstances exceptionnelles n'ayant pas été prouvées en l'espèce, il est fait droit à l'appel.

APPEL de l'impôt sur le revenu.

E. C. Chiasson et *G. T. W. Bowden* pour l'appellant.

T. E. Jackson pour l'intimé.

LE JUGE PRATTE—L'appellant en appelle de la décision du ministre intimé de procéder à de nouvelles cotisations relativement à son impôt sur le revenu pour les années d'imposition 1964, 1965 et 1966. En établissant ces nouvelles cotisations, le 27 avril 1970, le ministre du Revenu national a ajouté au revenu déclaré par l'appellant des sommes (\$9,294.41 pour 1964, \$29,546.51 pour 1965 et \$28,942.85 pour 1966) qui représenteraient les profits que, pendant chacune de ces années, lui aurait rapporté un cheval de course nommé George Royal.

Dans son avis d'appel, l'appellant a affirmé que ces nouvelles cotisations étaient erronées pour deux motifs: d'abord, parce que ses gains

not taxable, and, second, that the amounts that the Minister had added to his declared income did not truly represent his net racing gains. Of these two objections, however, the latter no longer needs to be considered since the parties agreed at the trial that the net profit made by the appellant from racing the horse George Royal amounted to \$9,083.81 in 1964, \$28,543.13 in 1965 and \$28,114.26 in 1966. Consequently, only the first objection raised by the appellant remains to be considered.

In his notice of appeal, the appellant sets out as follows his reasons for contending that the amounts added to his declared income are not taxable income:

2. The aforementioned amounts added to the Appellant's net income in 1964, 1965 and 1966 were derived from successful races by the horse George Royal which the Appellant acquired as a suckling in 1962 and in which the Appellant had a half interest by way of co-ownership.

3. The Appellant acquired and raced the said George Royal between 1963 and 1966 in pursuit of his chosen hobby of owning and racing a horse or horses from which he derived personal enjoyment and entertainment.

...

9. The Appellant says further that his gains from horse racing were not derived from a commercial venture or enterprise of raising and training horses to race but represented windfall gains derived from a personal hobby undertaken by the Appellant with the dominant object of entertaining himself.

In his reply to the appellant's notice of appeal, the respondent says that, in reassessing the appellant for the years 1964, 1965 and 1966, he acted upon the following assumptions:

6. . . .

(a) The Appellant during and for some years prior to relevant times has been engaged alone or with others in the business of racing horses for profit.

(b) During 1964, 1965 and 1966 the Appellant was co-owner of a race horse known as George Royal.

(c) Between May, 1963, and October, 1966, proceeds from racing the horse George Royal amounted to \$279,482.00.

aux courses ne seraient pas un revenu et, par conséquent, ne seraient pas imposables, et, ensuite, parce que les sommes que le Ministre a ajoutées à son revenu déclaré seraient supérieures aux profits que lui aurait rapportés son cheval. Il n'est cependant pas nécessaire de prendre en considération la dernière de ces deux objections puisque les parties ont convenu au procès que les courses du cheval George Royal avaient rapporté à l'appelant un bénéfice net s'élevant à \$9,083.81 en 1964, \$28,543.13 en 1965 et \$28,114.26 en 1966. Il ne reste donc à étudier que la première objection soulevée par l'appelant.

Dans son avis d'appel, l'appelant expose ainsi les raisons pour lesquelles les sommes que l'on a ajoutées à son revenu déclaré ne constitueraient pas un revenu imposable:

[TRADUCTION] 2. Les sommes susmentionnées ajoutées au revenu net de l'appelant en 1964, 1965 et 1966 provenaient des victoires aux courses du cheval George Royal que l'appelant avait acquis en 1962 alors que c'était un poulain, et dans lequel il possédait une part de copropriété s'élevant à la moitié de sa valeur.

3. L'appelant avait acquis ledit George Royal et le fit courir de 1963 à 1966, exerçant ainsi son passe-temps favori: posséder et faire courir un ou plusieurs chevaux pour son plaisir et son divertissement personnel.

...

9. En outre, l'appelant déclare que ses gains tirés des courses de chevaux ne provenaient pas d'une initiative commerciale ou d'une entreprise d'élevage et d'entraînement de chevaux de course, mais représentaient des gains inespérés provenant d'un passe-temps privé entrepris par l'appelant dans le but principal de se divertir.

L'intimé, dans sa réponse à l'avis d'appel, a déclaré qu'en établissant la nouvelle cotisation de l'appelant pour les années 1964, 1965 et 1966, il avait pris pour acquis les faits suivants:

[TRADUCTION] 6. . . .

a) Pendant un certain nombre d'années antérieures et à l'époque en question, l'appelant, seul ou avec d'autres personnes, s'était occupé de courses de chevaux dans le but de faire des bénéfices.

b) En 1964, 1965 et 1966, l'appelant était copropriétaire d'un cheval de course connu sous le nom de George Royal.

c) De mai 1963 à octobre 1966, les recettes des courses du cheval George Royal s'élevèrent à \$279,482.00.

(d) The Appellant's share of the proceeds of horse racing . . . is income within the meaning of that word as it is used in the Income Tax Act.

It is therefore admitted that during the years 1964, 1965 and 1966, the appellant was the co-owner of a very successful race horse known as George Royal and that the various amounts (as varied by the agreement made at the trial) added by the respondent to the appellant's declared income for the years under consideration represent the appellant's share of the prize money won by George Royal after deduction of the legitimate expenditures made in connection with the racing of this horse. The issue to be resolved is whether the appellant's share of the net proceeds of racing this horse during the period under consideration is income within the meaning of that word in the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, secs. 3, 4 and 139(1)(e).

Counsel for the appellant and the respondent agreed that the question whether or not prize money won by horse racing is taxable income admits different answers, depending on the facts of each case; more precisely, counsel for both parties agreed that such prize money is income only inasmuch as the taxpayer's racing activities are such that they can be considered as a business.

The appellant, who lives in Vancouver, is now 68 years old. He has always been interested in sports and was even a football player for many years. In 1933, he had to abandon football in order to join his father and brother in running The Hammond Furniture Manufacturing Company, a family company which, apart from being the second largest Canadian manufacturer of wooden furniture, was also involved, through various subsidiaries, in other businesses like floor covering, upholstery and bedding, plywood and lumber. To this new task, appellant for many years devoted all his energies, working from 16 to 18 hours a day. Shortly before 1957, both the appellant's father and brother died; and this loss, coupled with the fact that appellant had apparently encountered difficulties in dealing with labour unions, prompted him to close down his various enterprises. All this with the result that, at the beginning of 1957, the appellant had disposed of

d) La part des recettes provenant des courses de chevaux qui revint à l'appelant . . . est un revenu au sens que ce mot revêt dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Par conséquent, il est admis que, en 1964, 1965 et 1966, l'appelant était copropriétaire d'un cheval de course, connu sous le nom de George Royal, qui remporta de nombreuses victoires et que les différentes sommes que l'intimé a ajoutées au revenu déclaré par l'appelant pour les années en question (telles que modifiées par l'entente intervenue à l'audience) représentent la part de l'appelant des prix en argent gagnés par George Royal, déduction faite des dépenses légitimement encourues pour faire courir ce cheval. Le problème à résoudre est de savoir si cette part des recettes nettes des courses de ce cheval est un revenu suivant le sens que la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, art. 3, 4 et 139(1)e) donne à ce terme.

Les avocats de l'appelant et de l'intimé ont convenu que la question de savoir si un prix gagné aux courses est un revenu imposable appelle des réponses différentes suivant les faits de chaque affaire; plus précisément, ils ont convenu qu'un tel prix n'est un revenu que dans le cas où les activités de turfiste du contribuable sont telles qu'on puisse les considérer comme une entreprise.

L'appelant, qui habite Vancouver, a maintenant 68 ans. Il s'est toujours intéressé au sport et a même été joueur de football pendant plusieurs années. En 1933, il dut abandonner le football pour aider son père et son frère à gérer une compagnie familiale, The Hammond Furniture Manufacturing Company. Cette compagnie, en plus d'être l'un des plus importants fabricants de meubles en bois au Canada, avait également, par l'intermédiaire de diverses filiales, d'autres domaines d'activités commerciales, tels que les revêtements de sol, le rembourrage et la literie, le contre-plaqué et le bois de charpente. L'appelant consacra, pendant de nombreuses années, toute son énergie à sa nouvelle tâche, travaillant 16 à 18 heures par jour. Peu avant 1957, le père et le frère de l'appelant décédèrent tous deux; ces disparitions, jointes au fait que l'appelant avait apparemment rencontré des difficultés dans ses rapports avec les unions ouvrières, l'incitèrent à cesser ses différents

nearly all the various businesses previously operated by the Hammond Furniture Manufacturing Company and its subsidiaries; he had only retained the ownership of a large office building and continued to operate the bedding and upholstery section of his business (which, sometime later in that year, he sold to former employees of his for \$250,000, payable by monthly instalments of \$1,150). This is not to say that the appellant stood idle in the following years. According to his testimony, he would still have been very busy, specially from 1963 to 1966, looking after the administration of his office building, working for an Australian furniture manufacturer and devoting much time to the affairs of Western Mines Ltd., a company of which he was a director. It is certain, though, that the appellant had then reduced the pace of his business activities as could be expected of one who had suffered a stroke in 1962; in these circumstances, one understands that the appellant, from 1964 to 1966, could spend much time away from home following his horse wherever it was raced. The appellant asserted, and there is no reason not to believe him, that during all those years he was in a good financial situation and "was not relying on horses to make money".

It is against this background that the appellant's horse racing activities must now be seen.

Until 1955, the appellant had never owned a race horse but had attended the race track frequently. In that year, in order to enjoy the thrill of betting on a horse of his own, he purchased his first race horse. Since then, he has always owned one. He would buy a horse, have it trained and raced, and if it did not prove good or did not please him for any other reason, he would sell it or give it away before purchasing another one. The appellant did not own a farm where he could have kept his horses and he knew nothing about horse training; all his horses, therefore, had to be trained and looked after by professional breeders and trainers.

Around 1962, the appellant, who, by that time, had already owned 4 race horses, purchased a foal known as George Royal for a little

commerces. C'est ainsi que, au début de 1957, l'appellant avait disposé de la presque totalité des différentes entreprises gérées précédemment par la Hammond Furniture Manufacturing Company et ses filiales; il avait seulement conservé la propriété d'un vaste immeuble commercial et continué à exploiter son entreprise de rembourrage et de literie (qu'il vendit, plus tard au cours de l'année, à d'anciens employés pour la somme de \$250,000 payable par versements mensuels de \$1,150). Ceci ne veut pas dire que l'appellant n'ait rien eu à faire pendant les années suivantes. Selon son témoignage, il aurait été toujours très occupé, en particulier de 1963 à 1966, devant surveiller la gestion de son immeuble, travaillant pour un fabricant australien de meubles et consacrant beaucoup de temps aux affaires de la Western Mines Ltd., compagnie dont il était administrateur. Toutefois, il est certain que l'appellant, qui avait été victime d'une crise cardiaque en 1962, avait alors réduit ses activités professionnelles; dans ces circonstances, on comprend que, de 1964 à 1966, il ait pu passer beaucoup de temps hors de chez lui pour accompagner son cheval où qu'il coure. L'appellant affirma, et il n'y a aucune raison de ne pas le croire, que pendant ces années sa situation financière était bonne et [TRADUCTION] «qu'il ne comptait pas sur les chevaux pour gagner de l'argent».

C'est dans ce contexte qu'on doit à présent envisager les activités de turfiste de l'appellant.

Jusqu'en 1955 l'appellant n'avait jamais possédé de chevaux de course, mais il se rendait fréquemment aux champs de course. Cette année-là, pour goûter l'émotion de parier sur son propre cheval, il acheta son premier pur-sang. Depuis lors, il en a toujours possédé un. Il achetait un cheval, le faisait entraîner et courir, et s'il ne s'avérait pas bon ou s'il ne lui plaisait pas pour quelque autre raison, il le vendait ou le donnait avant d'en acheter un autre. L'appellant ne possédait pas de ferme où il aurait pu garder ses chevaux et ne connaissait rien à leur entraînement; par conséquent, il devait faire entraîner et soigner toutes ses bêtes par des éleveurs et des entraîneurs professionnels.

Vers 1962, l'appellant, qui, entre-temps, avait déjà possédé quatre chevaux de course, acheta un poulain connu sous le nom de George Royal

less than \$3,500. He made arrangements with one Robert Hall, a professional breeder who owned a farm near Vancouver, to have his new horse kept and trained. In order to induce Hall to take good care of George Royal, he gave him a one-half interest in it, with the understanding that Hall would share in the cost of keeping, training and racing the horse and also, eventually, in the prize money that it would win.

Unexpectedly, George Royal developed into a superior race horse. It proved so good when it was raced in British Columbia that, late in 1963, the appellant and Hall decided to send it to California with a trainer and a jockey so that it could compete against suitable rivals. In 1964, 1965 and 1966, George Royal was raced with considerable success mainly in California and in Ontario. In the fall of 1966, as the horse suffered from arthritis, the appellant and Hall then decided not to race it any more. As the appellant was not interested in the breeding business, he sold his one-half interest to a friend of Hall's. In its rather short but highly fruitful racing career, George Royal had won purses totalling \$335,000.

It was the appellant, apparently, who did the administrative work that the racing of George Royal involved. For instance, he insured the horse and corresponded with the organizers of the various races in which it was to participate. The appellant did not keep detailed and complete records of the expenses made in connection with his racing activities. However, he collected and preserved all that was published in the newspapers concerning George Royal.

If the appellant's racing activities consumed much of his time, specially in 1965 and 1966, it is because, as I already said, he chose to follow his horse wherever it went. As an example, the appellant spent the winter months of 1965 and 1966 in California. These trips, which were certainly expensive, were in no way necessary since the appellant did not train nor race the horse himself. The appellant followed his horse because he liked it: thanks to George Royal he

pour un peu moins de \$3,500. Il s'entendit avec un certain Robert Hall, éleveur professionnel qui possédait une ferme près de Vancouver, pour que celui-ci garde et entraîne son nouveau cheval. Et pour inciter Hall à bien s'occuper de George Royal, il décida de lui donner une moitié indivise du cheval, étant entendu que Hall supporterait la moitié de ce qu'il en coûterait pour entretenir, entraîner et faire courir l'animal et que, il aurait aussi droit à une moitié des prix que la bête pourrait gagner.

De manière inattendue, George Royal s'avéra être un cheval de grande classe. Il se révéla si bon lorsqu'il participa à des courses en Colombie-Britannique que, fin 1963, l'appelant et Hall décidèrent de l'envoyer en Californie avec un entraîneur et un jockey pour le faire courir contre des chevaux de sa catégorie. En 1964, 1965 et 1966, George Royal remporta de nombreuses victoires, surtout en Californie et en Ontario. A l'automne 1966, l'appelant et Hall décidèrent de ne plus le faire courir parce qu'il souffrait d'arthrite. L'appelant, qui n'était pas intéressé par l'élevage, vendit sa part de l'animal à un ami de Hall. Pendant sa carrière, aussi courte que profitable, George Royal avait remporté des prix s'élevant à la somme de \$335,000.

Apparemment, l'appelant s'occupait des démarches administratives que les courses de George Royal impliquaient. Par exemple, il assurait le cheval et correspondait avec les organisateurs des différentes courses auxquelles il devait participer. L'appelant n'a pas conservé au complet les documents détaillés concernant ses dépenses relatives à ses activités de turfiste. Toutefois, il a collectionné et conservé tout ce qui a été publié dans les journaux au sujet de George Royal.

Si les activités de turfiste de l'appelant prirent presque tout son temps, en particulier en 1965 et 1966, c'est parce que, comme je l'ai déjà dit, il décida de suivre son cheval partout où il devait courir. Par exemple, l'appelant passa les mois d'hiver 1965 et 1966 en Californie. Ces voyages, qui étaient certainement coûteux, n'étaient pas nécessaires puisque l'appelant n'entraînait ni ne faisait courir lui-même le cheval. C'est par plaisir seulement que l'appelant suivait son cheval: grâce à George Royal, il avait

had the occasion to associate with people that he could not have met otherwise.

In support of his contention that the appellant was engaged in the business of racing horses for profit, respondent's counsel referred to well-known authorities: *Thomas Campbell v. M.N.R.* [1953] 1 S.C.R. 3; *M.N.R. v. Taylor* [1956-60] Ex.C.R. 3; *C.I.R. v. Livingston* (1926-27) 11 T.C. 538; *Edwards v. Bairstow* [1955] 3 All E.R. 48. In my opinion, these precedents have no application here. In all these cases the court had to determine whether or not a gain resulting from a purchase and a resale was income; but such gains cannot be assimilated to prize money won from horse racing. He who purchases and later sells a commodity at a profit *prima facie* acts as a trader; for this reason, even if this transaction is an isolated one, it can very easily be considered as an "adventure or concern in the nature of trade". But if one succeeds in realizing gains from horse racing, the situation is altogether different. It is notorious that only men of means can afford to own and run horses for the very reason that normally one does not reap profit from this form of entertainment. The fact of purchasing and racing a horse is not, in itself, a trading venture because it is not normally made with a view to profit. For this reason, purses won by a race horse cannot be considered as income from a business except in exceptional circumstances showing that the owner of the horse had so organized his activities that he was in fact conducting an enterprise of a commercial character. In the present case, no such exceptional circumstances having been proved, I conclude that the appellant cannot be considered as having been, during the years under consideration, in the business of racing horses for profit and that, therefore, his racing gains during these years were not income.

The appeal will be allowed with costs.

l'occasion de fréquenter des gens qu'il n'aurait pas rencontrés autrement.

A l'appui de sa prétention que les gains que l'appelant a réalisés aux courses constituaient un revenu, l'avocat de l'intimé a cité des décisions bien connues: *Thomas Campbell c. M.R.N.* [1953] 1 R.C.S. 3; *M.R.N. c. Taylor* [1956-60] R.C.É. 3; *C.I.R. c. Livingston* (1926-27) 11 T.C. 538; *Edwards c. Bairstow* [1955] 3 All E.R. 48. A mon avis, on ne peut, en l'espèce, appliquer ces précédents. Dans toutes ces affaires, le tribunal devait décider si un gain provenant de l'achat et de la revente d'un bien était un revenu; mais de tels gains ne peuvent être assimilés à des prix en argent gagnés par des chevaux de course. Celui qui achète et revend un bien avec un profit, agit *prima facie* comme un commerçant; pour cette raison, même si cette transaction est isolée, on peut très bien la considérer comme une «initiative ou affaire d'un caractère commercial». Mais celui qui réussit à réaliser des gains aux courses est dans une situation tout à fait différente. Seuls ceux qui sont riches, cela est bien connu, peuvent se permettre de posséder et de faire courir des chevaux pour la simple raison que, normalement, ils ne retirent pas de bénéfice de cette forme de loisir. Le fait d'acheter et de faire courir un cheval ne constitue pas en soi une initiative commerciale parce que, normalement, une pareille activité n'a pas pour but la réalisation de bénéfices. C'est pourquoi on ne peut considérer les prix gagnés par un cheval de course comme le revenu d'une entreprise, sauf dans des circonstances exceptionnelles indiquant que le propriétaire du cheval a organisé ses activités de telle sorte qu'il gérait en fait une entreprise à caractère commercial. Aucune circonstance exceptionnelle de cette nature n'ayant été prouvée en l'espèce, je conclus qu'on ne peut pas dire que le fait que l'appelant se soit occupé, pendant les années en question, de faire courir des chevaux ait constitué une entreprise; par conséquent, ses gains aux courses, pendant ces années, ne constituent pas un revenu.

L'appel est accueilli avec dépens.