

A-130-73

A-130-73

Fred Juster (Appellant)

v.

The Queen (Respondent)

Court of Appeal, Jackett C.J., Pratte J. and Hyde D.J.—Montreal, September 10 and 22, 1974.

Income tax—“Farming”—Taxpayer engaged in racing horses with hope of profit—Independent contractors handling maintenance and training of horses—Taxpayer “maintaining horses for racing”—Subject to limitation of losses—Income Tax Act, ss. 13, 42, 139(1)(p)—Official Languages Act, R.S.C. 1970, c. 0-2, s. 8(2)(a).

It was common ground that the appellant's chief source of income was “neither farming nor a combination of farming and some other source of income” within section 13(1) of the *Income Tax Act*. The Minister's assessment for the years 1965-1968 was made on the basis that the appellant, engaging as a partner in the business of racing horses in the hope of profit, was “maintaining horses for racing” within the definition of “farming” in section 139(1)(p) of the *Income Tax Act*, so as to incur limitation of his losses under section 13(1). The appellant contended that the “maintaining of horses for racing” was done, not by him, but by the independent contractors who, on behalf of small operators like himself, maintained and trained the horses between races. The Minister's assessment was set aside by the Tax Review Board and restored by the Trial Division. The taxpayer appealed.

Held, dismissing the appeal, in view of the definition of “farming” in the English version of section 139(1)(p), supported by the apparent objects of section 13 (control over deduction of losses by “gentlemen” farmers) and section 42 (averaging of losses sustained by farmers) the words “maintaining of horses for racing” were intended to apply not only to the full operation of a racing stable, but to the less pretentious operations of racing horses, where the business man lacks his own stable, pasture and staff, but contracts out the actual care and training of the horses. Having regard to both the English and French versions, in obedience to the *Official Languages Act*, the words in the definition of “farming” should be given the larger, rather than the more restricted sense indicated above.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

Stephen S. Heller for appellant.
Jean Potvin for respondent.

Fred Juster (Appellant)

c.

^a **La Reine (Intimée)**

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, le juge Pratte et le juge suppléant Hyde—Montréal, les 10 et 22 septembre 1974.

^b *Impôt sur le revenu—«Agriculture»—Contribuable s'occupant de courses de chevaux dans l'espoir de réaliser un profit—Entrepreneurs indépendants assurant l'entretien et l'entraînement des chevaux—Contribuable «entretenant des chevaux de course»—Limitation du montant des pertes subies—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 13, 42 et 139(1)p—Loi sur les langues officielles, S.R.C. 1970, c. 0-2, art. 8(2)a.*

Il était bien établi que le revenu de l'appelant ne provenait principalement «ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source» au sens de l'article ^d 13(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le Ministre a fondé ses cotisations pour les années d'imposition 1965 à 1968 sur le fait que l'appelant, s'occupant en tant qu'associé de faire courir des chevaux dans l'espoir de réaliser un profit, «entretenait des chevaux de course» au sens de la définition du mot «agriculture» donnée à l'article 139(1)p) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de façon à pouvoir limiter le montant des pertes en vertu de l'article 13(1). L'appelant a prétendu que «l'entretien de chevaux de course» était assuré non pas par lui, mais par des entrepreneurs indépendants qui, pour le compte de petits exploitants comme lui, entretenaient et entraînaient les chevaux entre les courses. La Commission de révision de l'impôt a annulé les cotisations établies par le Ministre et la Division de première instance les a rétablies. ^f Le contribuable a fait appel.

Arrêt: l'appel est rejeté; d'après la définition du mot «agriculture» donnée dans la version anglaise de l'article ^g 139(1)p), et en s'appuyant sur les buts apparents de l'article 13 (contrôle de la déduction de pertes demandée par les «gentlemen-farmers») et de l'article 42 (établissement d'une moyenne des pertes subies par les fermiers), les mots «entretien de chevaux de course» visent non seulement l'exploitation d'une écurie de course, mais aussi des activités ^h moins nobles consistant à faire courir des chevaux lorsque l'exploitant ne possède pas sa propre écurie, ses enclos et son personnel et qu'il confie par contrat le soin et l'entraînement effectifs de ses chevaux. Compte tenu à la fois des versions anglaise et française, conformément à la *Loi sur les langues officielles*, on doit donner aux mots utilisés dans la ⁱ définition d'«agriculture» le sens plus large plutôt que plus restreint indiqué précédemment.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

^j *Stephen S. Heller* pour l'appelant.
Jean Potvin pour l'intimée.

SOLICITORS:

Martineau, Walker, Allison, Beaulieu, Phelan & Mackell, Montreal, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent. ^a

The following are the reasons for judgment delivered in English by

JACKETT C.J.: This is an appeal from the Trial Division in which the sole question concerning which there has been, during argument of the appeal, any real attack on the judgment appealed from is the meaning of the definition of the word "farming" in section 139(1) of the *Income Tax Act*,¹ which reads as follows:

(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;

More particularly, recognizing that what is being described is a business, and, therefore, a profit-making operation of some kind, the only question to be decided in this Court is whether the words "maintaining of horses for racing", in their context in this definition, refer to

(a) the business of having horses "for racing", which would include, at a minimum,

- (i) racing such horses,
- (ii) maintaining, including training, the horses when they are not racing, and
- (iii) collecting the fruits of the racing,² or

(b) the business of maintaining, for a fee, of horses that other persons have for racing. ^b

The problem arises because, while the partnership of which the appellant was a member and similar small operators, were in the business of racing horses in the hope of realizing a profit from such racing, the operation of maintaining

PROCUREURS:

Martineau, Walker, Allison, Beaulieu, Phelan & Mackell, Montréal, pour l'appelant.

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

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

LE JUGE EN CHEF JACKETT: Il s'agit d'un appel d'une décision de la Division de première instance dans lequel le seul point réellement soulevé au cours des débats porte sur le sens du mot «agriculture» dont la définition donnée à l'article 139(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ se lit comme suit:

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;

Plus particulièrement, si on reconnaît qu'on y décrit une entreprise et, par conséquent, une activité lucrative quelconque, la seule question à trancher en cette cour est celle de savoir si les mots «entretien de chevaux de course», pris dans le contexte de cette définition visent:

a) l'entreprise consistant à posséder des chevaux «de course», ce qui impliquerait au minimum

- (i) de faire courir ces chevaux,
- (ii) d'entretenir les chevaux, y compris de les entraîner lorsqu'ils ne courent pas, et
- (iii) d'encaisser le produit des courses,² ou

b) l'entreprise consistant à entretenir, contre rémunération, des chevaux de course appartenant à d'autres personnes. ^b

Le problème se pose en raison du fait que, tandis que la société, dont l'appelant était membre, et des petits exploitants du même genre s'employaient à faire courir des chevaux dans l'espoir de réaliser un profit provenant de

¹ R.S.C. 1952, c. 148.

² In the circumstances of the particular case, it would probably include also the acquisition and disposition for a consideration of part, if not all, of the horses used for racing.

¹ S.R.C. 1952, c. 148.

² Dans les circonstances de l'espèce, cela comprendrait sans doute également l'achat et la vente d'une partie, si ce n'est de la totalité, des chevaux utilisés pour les courses, moyennant une contrepartie.

and training their horses between races was carried on, on their behalf, by independent contractors for a daily fee per horse; and the appellant says that such an independent contractor did, and the small operator did not, carry on the business of "maintaining of horses for racing" so that the independent contractor did, and the small racing operator did not, carry on the business of "farming" within the statutory definition. If the appellant is right in this contention, section 13 of the *Income Tax Act* did not apply to him and the appeal succeeds. If the appellant is wrong in this contention, section 13 applies to him and the appeal fails.

If one were to look only at the definition of "farming" in the English version of the statute, it would be clear in my mind that the words "maintaining of horses for racing" were intended to apply not only to what is commonly thought of as the operation of a racing stable but also to the less pretentious business operations consisting of racing horses in circumstances where the business man does not have his own stable and pasture premises and staff of "boys" and trainers but contracts out the actual care and training of the horses. This would seem to follow from the context of the definition where expressions such as "tillage of the soil", "raising of poultry" and "the keeping of bees" are obviously used, in each case, to refer to the whole gamut of operations constituting the particular class of business succinctly described by the words commonly used to describe it.

This view of the matter would seem to be supported by the fact that the apparent objects of section 13 (control of deduction of losses by "gentlemen" farmers) and of section 42 (averaging of losses sustained by farmers), the two sections of the *Income Tax Act* where the word "farming" is a key word, would seem to have special relevance to the business of "racing" but to have no special relevance to the business of looking after horses for a fee whether or not they are horses used only for "racing" or are

ces courses, c'était des entrepreneurs indépendants qui, moyennant une rémunération journalière pour chaque cheval, assuraient l'entretien et l'entraînement de leurs chevaux entre les courses; et l'appelant déclare que cet entrepreneur indépendant exploitait, et que le petit exploitant n'exploitait pas une entreprise d'«entretien de chevaux de course», de sorte que c'est l'entrepreneur indépendant et non le petit exploitant de courses, qui exploite une entreprise relevant de l'«agriculture» au sens de la définition donnée dans la Loi. Si la prétention de l'appelant est fondée, l'article 13 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne lui est pas applicable et l'appel est accueilli. Dans le cas contraire, l'article 13 lui est applicable et l'appel est rejeté.

Si l'on se contentait d'examiner la définition du mot «agriculture» donnée dans la version anglaise de la Loi, il apparaîtrait clairement, selon moi, qu'on désirait appliquer les mots «entretien de chevaux de course» non seulement à ce qu'on pense habituellement quand il s'agit de l'exploitation d'une écurie de course, mais aussi aux activités moins nobles consistant à faire courir des chevaux dans l'hypothèse où l'exploitant ne possède pas sa propre écurie, ses enclos et son personnel de «palefreniers» et d'entraîneurs et qu'il confie par contrat le soin et l'entraînement effectifs de ses chevaux. Cela semblerait découler du contexte de la définition dans laquelle des expressions telles que «culture du sol», «élevage de la volaille» et «apiculture» sont manifestement utilisées, dans chaque cas, pour se rapporter à toute la gamme des opérations constituant la catégorie particulière de l'entreprise décrite de façon succincte par les mots généralement utilisés pour la décrire.

Cette façon de voir la question semblerait être renforcée par le fait que les buts apparents de l'article 13 (contrôle de la déduction des pertes effectuée par les «gentlemen-farmers») et de l'article 42 (établissement d'une moyenne des pertes subies par les fermiers), les deux articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* où «agriculture» est un mot clé, sembleraient s'appliquer particulièrement à une entreprise de «courses» mais non à une entreprise consistant à entretenir des chevaux contre rémunération, peu importe

used for some other purpose such as riding, jumping, exhibition, etc.

For the above reasons, I would, therefore, agree with the judgment delivered by the learned Trial Judge on the only arguments that seem to have been presented to him.

In this Court, however, a further argument was canvassed, namely, that, when the definition of "farming" in the French version of the statute, which is "equally authentic", is canvassed, the narrower view of the effect of the definition must be accepted.

The French version of "farming" reads as follows:

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;

Here it is found that the words used in place of "maintaining of horses for racing" are *l'entretien de chevaux de course* which, freely translated into English, means "care of race horses" and is not susceptible of all the different senses of the English words, to which can be attributed the idea of "having or keeping" horses "for racing" but point rather directly to what is done in this case by the independent contractor, namely, taking care of "racing horses" and maintaining them in proper shape.

Under the *Official Languages Act*, R.S.C. 1970, c. O-2, what we are directed to do, in such circumstances, is to have regard to both versions "so that . . . the like effect is given to the enactment in every part of Canada" (section 8(2)(a), R.S.C. 1970, c. O-2).

Having regard to the overall scheme of the legislation, I have come to the conclusion, not without considerable doubt, that the words, in both the English and French versions, must be given the larger, rather than the more restricted, sense, indicated above. What was being done throughout the definition of "farming" was the

si ces chevaux sont utilisés uniquement pour des «courses» ou s'ils sont utilisés à d'autres fins telles que l'équitation, le saut, les expositions, etc.

^a Pour les motifs énoncés précédemment je souscris donc au jugement rendu par le savant juge de première instance sur les seuls arguments qui semblent lui avoir été soumis.

^b Toutefois, un argument supplémentaire a fait l'objet d'un débat devant cette cour, savoir, lorsque la définition du mot «agriculture» donnée dans la version française de la Loi, qui fait «pareillement autorité», est débattue, on ^c doit admettre le sens le plus restreint applicable à la définition.

La version française du mot «agriculture» se lit comme suit:

^d 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;

^e On constate que les mots qui correspondent à «*maintaining of horses for racing*» sont «*l'entretien de chevaux de course*» qui, traduits librement en anglais, signifient «*care of race horses*» et qui ne sont pas susceptibles de tous les différents sens des mots anglais auxquels peut être attribuée l'idée d'«avoir ou entretenir» des chevaux «pour les faire courir», mais qui indiquent assez directement ce que fait l'entrepreneur ^f indépendant dans ce cas, à savoir prendre soin des «chevaux de course» et les garder en bonne forme.

^h En vertu de la *Loi sur les langues officielles*, S.R.C. 1970, c. O-2, nous avons l'obligation, en de telles circonstances, d'examiner les deux versions «afin de donner . . . le même effet au texte législatif en tout lieu du Canada» (article 8(2)a) S.R.C. 1970, c. O-2).

ⁱ Compte tenu de l'économie générale du texte de loi, je suis parvenu à la conclusion, non sans avoir des doutes considérables, que les mots, tant dans la version anglaise que dans la version française, doivent s'entendre dans le sens plus large plutôt que dans le sens plus restreint indiqué précédemment. La définition du mot «agri-

adoption of short "tags" to indicate different types of operations. Most of the "tags" adopted were well known expressions indicating specific types of business operations. For the particular operation under consideration, there was apparently no well known tag sufficiently wide to embrace everything Parliament had in mind. It may be that neither the English version nor the French version adopted in the definition is as apt as it might be to describe what was, as I understand it, intended. Recognizing, however, that what was being attempted was an attempt at the creation of a tag, and having in mind the objectives intended by sections 13 and 42, which we are by section 11 of the *Interpretation Act* required to do, it seems to me that the business of the business man engaged in "racing" is what Parliament was trying to describe rather than the more stable operations of the business man who normally performs service for a fee. I do not see the same reason in the latter case for limiting what is deductible for losses or for permitting "averaging" of incomes over a period of years.

I also wish to say that I concur with the reasons of my brother Pratte, which, in my view, are in no way inconsistent with the views that I have expressed.

I conclude, therefore, that the appeal must be dismissed with costs.

* * *

HYDE D.J.: I agree.

* * *

The following are the reasons for judgment delivered in English by

PRATTE J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division setting aside a decision of the Tax Review Board and restoring the assessments made by the Minister of National Revenue of the income tax payable by the appellant for the taxation years 1965, 1966, 1967 and 1968. Those assessments were made on the basis that the appellant was precluded by section 13 of the *Income Tax Act* from deducting,

culture» a adopté de courtes «formules» afin d'indiquer différentes catégories d'opérations. La plupart des «formules» adoptées étaient des expressions bien connues indiquant des catégories précises d'activités. Pour l'opération particulière qui nous est soumise, il n'existait apparemment aucune formule bien connue suffisamment large pour englober tout ce que le Parlement avait à l'esprit. Il se peut que ni la version anglaise ni la version française adoptées dans la définition ne soient les meilleures pour décrire l'intention du législateur telle que je la conçois. En reconnaissant toutefois qu'on essayait de créer une formule et en ayant à l'esprit les objectifs posés par les articles 13 et 42, ce que nous sommes tenus de faire en vertu de l'article 11 de la *Loi sur l'interprétation*, il me semble que le Parlement essayait de décrire l'entreprise de l'homme d'affaires se livrant aux «courses» plutôt que les opérations plus régulières de l'homme d'affaires qui fournit habituellement un service contre rémunération. Selon moi, dans le dernier cas, ce n'est pas pour le même motif qu'on limite ce qui est déductible au titre des pertes ou qu'on permet «l'établissement d'une moyenne» des sources de revenus sur une période de plusieurs années.

J'aimerais également ajouter que je souscris aux motifs prononcés par mon collègue le juge Pratte qui, selon moi, sont tout à fait conformes aux opinions que j'ai exprimées.

Par conséquent, je conclus que l'appel doit être rejeté avec dépens.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT HYDE: J'y souscris.

* * *

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

LE JUGE PRATTE: Il s'agit d'un appel interjeté d'un jugement de la Division de première instance annulant une décision de la Commission de révision de l'impôt et rétablissant les cotisations à l'impôt sur le revenu de l'appellant établies par le ministre du Revenu national pour les années d'imposition 1965, 1966, 1967 et 1968. Ces cotisations ont été établies sur le fondement que l'article 13 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

in computing his income for the years in question, the whole of the losses that he had incurred as a partner in the firm "Fleur de Lys Stable Reg'd."

It is common ground that the appellant's chief source of income was "neither farming nor a combination of farming and some other source of income". The sole question raised by this appeal relates to the characterization of the business carried on by the partnership "Fleur de Lys Stable Reg'd.". If that business was "farming" the assessments were correctly made and the appeal must fail; if it was not "farming" the appeal must succeed since, in that case, section 13 did not apply to the appellant.

Section 139(1)(p) contains a definition of the word "farming":

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;

It is clear from the evidence that, from 1965 to 1968, the partnership "Fleur de Lys Stable Reg'd." carried on a business which consisted in the acquisition, the sale and the racing of race horses. The evidence also discloses that as the partnership did not have any land or stable, it entrusted its race horses to an independent contractor who, for a daily fee, boarded them and took care of them.

The Trial Judge found that the partnership had, as an integral part of its business, maintained horses for racing and, for that reason, he held that the business of the partnership fell within the definition of farming contained in section 139(1)(p).

At the hearing of the appeal, counsel for the appellant did not seriously challenge the finding of the Trial Judge that the horses of the partnership had been maintained for the purpose of racing. His main contention, and the only one that deserves consideration, was that the Trial Judge had erred in inferring that the partnership

empêchait l'appelant de déduire dans le calcul de son revenu, pour lesdites années, la totalité des pertes qu'il avait subies en tant qu'associé de la société «Fleur de Lys Stable Reg'd.».

^a Il est bien établi que le revenu de l'appelant ne provenait principalement «ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source». La seule question soulevée par cet appel porte sur la nature de l'entreprise exploitée par la société «Fleur de Lys Stable Reg'd.».

^b Si cette entreprise avait traité à l'«agriculture» les cotisations ont été dûment établies et l'appel doit être rejeté; dans le cas contraire, l'appel doit être accueilli parce qu'alors, l'article 13 ne s'appliquait pas à l'appelant.

L'article 139(1)p) comporte une définition du mot «agriculture»:

139. (1) Dans la présente loi,

^d 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;

La preuve indique clairement qu'entre 1965 et 1968 la société «Fleur de Lys Stable Reg'd.» a exploité une entreprise consistant à acheter, vendre et faire courir des chevaux de course. La preuve révèle également que, ne possédant aucun terrain ni aucune écurie, la société confiait ses chevaux de course à un entrepreneur indépendant qui, moyennant une rémunération journalière, les prenait en pension et en prenait soin.

^e Le juge de première instance a constaté qu'une partie intégrante de l'entreprise de la société consistait à entretenir des chevaux de course et, pour ce motif, il a conclu que l'entreprise de la société entrait dans le cadre de la définition du mot «agriculture» donnée à l'article 139(1)p).

^f A l'audition de l'appel, l'avocat de l'appelant n'a pas véritablement contesté la conclusion du juge de première instance selon laquelle la société avait entretenu ses chevaux dans le but de les faire courir. Sa prétention principale, la seule qui mérite considération, portait que le juge de première instance avait commis une

was engaged in "farming" from the fact that it owned horses maintained for purposes of racing. When the *Income Tax Act* defines the word "farming", counsel said, it defines a source of income. It follows, according to him, that the various activities that are mentioned in the definition must be envisaged as sources of income. Counsel argued that if the definition found in section 139(1)(p) is read in the light of these considerations it becomes clear that the expression "maintaining of horses for racing" does not refer to the activity of the person who keeps race horses for the purpose of racing but refers exclusively to the business of the independent contractor who, for a fee, takes care of horses that other persons have for racing, since it is only in the latter case that the maintenance of the horses may be a source of income.

Logical as this argument may appear, it loses all its force, in my view, when consideration is given to the object of the definition found in section 139(1)(p) and when the expression "maintaining of horses for racing" is read in its context in that definition. It then becomes clear, in my view, that that expression refers to the business of having horses for racing and not to the business of maintaining, for a fee, horses that other persons have for racing.

The object of the definition of "farming" is to determine the sphere of application of the sections of the Act which contain rules relating to farming, namely, section 13 and section 42. Section 13 limits the amount by which a taxpayer's income may be reduced by losses suffered as a result of his carrying on farming operations as a secondary source of income. It seems reasonable to apply this provision to the person who has horses for racing whether or not he falls in the class of persons sometimes referred to as a gentleman-farmer; there would not, however, seem to be any reason why that provision should apply to the person who, as a secondary source of income operates a separate business

erreur de droit en déduisant que la société, du fait qu'elle était propriétaire de chevaux qu'elle entretenait dans le but de les faire courir, se livrait à l'«agriculture». Selon l'avocat, lorsque la *Loi de l'impôt sur le revenu* définit le mot «agriculture», elle vise une source de revenu. Il s'ensuit, d'après lui, que les différentes activités dont il est fait mention dans la définition doivent être considérées comme des sources de revenu. L'avocat a fait valoir que si on lit la définition relevée à l'article 139(1)p) à la lumière de ces considérations, il devient évident que l'expression «entretien de chevaux de course» ne se rapporte pas à l'activité d'une personne qui entretient des chevaux de course dans le but de les faire courir, mais qu'elle se rapporte exclusivement à l'activité d'un entrepreneur indépendant qui, moyennant une rémunération, prend soin de chevaux de course appartenant à d'autres personnes, puisque que c'est uniquement dans ce dernier cas que l'entretien des chevaux peut constituer une source de revenu.

Cet argument, tout logique qu'il puisse paraître, perd toute sa valeur, selon moi, lorsqu'on examine l'objet de la définition relevée à l'article 139(1)p) et lorsqu'on lit l'expression «entretien de chevaux de course» dans le contexte de sa définition. D'après moi, il devient clair que cette expression se rapporte à l'entreprise consistant à posséder des chevaux de course et non pas à celle qui consiste à entretenir, moyennant une rémunération, des chevaux de course appartenant à d'autres personnes.

La définition du mot «agriculture» a pour objet de délimiter le champ d'application des articles de la Loi qui contiennent des règles relatives à l'agriculture, à savoir les articles 13 et 42. L'article 13 limite le montant que le contribuable peut soustraire de son revenu au titre des pertes qu'il a subies à la suite de l'exercice d'activités agricoles, comme source secondaire de revenu. Il semble raisonnable d'appliquer cette disposition à la personne qui possède des chevaux de course, qu'elle appartienne ou non à la catégorie de personnes qu'on qualifie parfois de «gentleman-farmer»; il ne semblerait toutefois y avoir aucune raison d'appliquer cette disposition à la personne qui,

consisting exclusively of looking after horses for a fee. Under section 42, the taxpayer whose chief source of income is either farming or fishing is given the privilege of averaging his income over 5 year periods instead of paying tax on an annual basis like other taxpayers. It seems sensible to extend that privilege to the person whose chief source of income is the business of having horses for racing; there would not seem to be any reason to extend it to the taxpayer whose chief source of income is the business of boarding horses for a fee. If the expression "maintaining of horses for racing" had the narrow meaning proposed by the appellant, sections 13 and 42 would, in my view, apply to situations that those sections were obviously not meant to cover, and they would not apply to other situations that they were probably intended to regulate.

The fact remains, however, that the expression "maintaining of horses for racing" (as well as its French counterpart: *l'entretien de chevaux de course*) is not as apt as it might be to describe the business of the person who keeps or has horses for racing. This anomaly, however, is easily explained if that expression is read in its context. The definition of "farming" contains an enumeration of various expressions designating business operations. Most of those expressions, (such as "livestock raising", "raising of poultry", "fruit growing", "the keeping of bees"), in their literal sense, designate activities which are not sources of income except as part of some profit-making operation. The use of those expressions in the definition does not, in most cases, create any difficulty because most of these expressions are well known and, in everyday language, are used to designate types of businesses in the operation of which the activities mentioned play a predominant role. The business consisting of having race horses, of maintaining and training them, of racing them and collecting purses, is perhaps not as common as that of "livestock raising" and, for that reason, it may be that the phrase that has been

comme source secondaire de revenu, exploite une entreprise distincte consistant exclusivement à surveiller des chevaux moyennant une rémunération. En vertu de l'article 42, un contribuable dont le revenu provient principalement de l'agriculture ou de la pêche a le privilège d'établir la moyenne de son revenu sur une période de cinq années au lieu de payer l'impôt sur une base annuelle comme les autres contribuables. Il semble sage d'étendre ce privilège à la personne dont le revenu provient principalement de la possession de chevaux de course; il ne semblerait exister aucun motif d'étendre ce privilège au contribuable dont la principale source de revenu consiste à prendre des chevaux en pension moyennant une rémunération. Si l'expression «entretien de chevaux de course» avait le sens restreint avancé par l'appelant, les articles 13 et 42 s'appliqueraient, selon moi, à des situations que ces articles n'étaient de toute évidence pas censés recouvrir et ils ne s'appliqueraient pas à d'autres situations qu'ils étaient probablement destinés à réglementer.

Il n'en demeure pas moins, toutefois, que l'expression «entretien de chevaux de course» (de même que sa contrepartie anglaise *maintenance of horses for racing*) n'est pas la meilleure pour décrire l'entreprise de la personne qui entretient ou possède des chevaux de course. Cette anomalie, toutefois, s'explique facilement si on lit cette expression dans son contexte. La définition du mot «agriculture» contient une énumération des différentes expressions désignant des activités d'entreprises. La plupart de ces expressions, telles que «élevage d'animaux de ferme», «élevage de la volaille», «la fructiculture», «l'apiculture», désignent dans leur sens littéral des activités qui ne sont pas des sources de revenu, si ce n'est comme élément d'une activité lucrative. L'emploi de ces expressions dans la définition ne crée, dans la plupart des cas, aucune difficulté car nombre d'entre elles sont bien connues et sont utilisées dans le langage de tous les jours pour désigner des types d'entreprises dans lesquelles les activités mentionnées jouent un rôle prédominant. L'entreprise consistant à posséder des chevaux de course, à les entretenir, à les entraîner, à les faire courir et à encaisser les gains n'est peut

used is not an expression well known in the racing world to describe it in the same way as the expressions used in respect of the other types of businesses mentioned in the definition are known in their respective spheres.

For these reasons I would dismiss the appeal with costs.

* * *

HYDE D.J.: I agree.

être pas aussi courante que «l'élevage d'animaux de ferme» et, pour cette raison, il se peut que la formule employée pour la décrire ne soit pas une expression aussi bien connue dans le monde des courses que le sont, dans leurs sphères respectives, les expressions employées pour qualifier les autres types d'entreprises mentionnés dans la définition.

Pour ces motifs je rejette l'appel avec dépens.

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT HYDE: J'y souscris.