

A-19-10  
A-20-10  
2011 FCA 22

A-19-10  
A-20-10  
2011 CAF 22

**Her Majesty the Queen** (*Appellant*)

**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

**John H. Craig** (*Respondent*)

**John H. Craig** (*défendeur*)

**INDEXED AS: CRAIG v. CANADA**

**RÉPERTORIÉ : CRAIG c. CANADA**

Federal Court of Appeal, Evans, Dawson and Stratas JJ.A — Toronto, October 14, 2010; Ottawa, January 21, 2011.

Cour d'appel fédérale, juges Evans, Dawson et Stratas, J.C.A.—Toronto, 14 octobre 2010; Ottawa, 21 janvier 2011.

*Income Tax — Income Calculation — Farming — Appeal from Tax Court of Canada (T.C.C.) decision allowing respondent's appeal against Minister of National Revenue's reassessments of income tax liability for 2000, 2001 taxation years — Respondent earning most of income from law practice but also earning income from horse business — Minister disallowing deduction of respondent's losses in years at issue regarding horse business — Relying on Income Tax Act, s. 31(1) to do so — Respondent's horse business not chief source of income for taxation years at issue — Federal Court of Appeal's (F.C.A.) decision in Gunn v. Canada relied on by T.C.C. to conclude respondent's chief source of income combination of income from farm, law practice regardless of whether income from law practice subordinate to horse operation — Appellant's argument Gunn inconsistent with Supreme Court of Canada (S.C.C.) decision on same issue rejected — Assuming F.C.A. may depart from one of its previous decisions believed to be manifestly wrong, Gunn not such decision — Court in Gunn considering S.C.C. decision at length, largely adopting analytical framework but departing from aspect of decision in question here — T.C.C. not erring in law when applying more flexible, generous test in Gunn for purposes of Act, s. 31 — Carefully considering facts of present case, comparing them with those of other cases directed thereto — Concluding farming constituting more than sideline business in present case, Act, s. 31 not applying — While facts herein fairly close to the line, decision not based on palpable, overriding error — Appeal dismissed.*

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Entreprises agricoles — Appel à l'encontre de la décision de la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) accueillant l'appel de l'intimé à l'encontre des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national pour les années d'imposition 2000 et 2001 — Bien qu'il ait tiré la majeure partie de ses revenus de sa pratique de droit, l'intimé exploitait également une entreprise de chevaux — Le ministre avait refusé les pertes déduites par l'intimé pour son entreprise de chevaux pendant les années d'imposition en cause — Pour ce faire, il s'était appuyé sur l'art. 31(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu — L'entreprise de chevaux de l'intimé ne constituait pas sa principale source de revenu pendant les années d'imposition en cause — La C.C.I. avait invoqué la décision rendue par la Cour d'appel fédérale (C.A.F.) dans l'arrêt Gunn c. Canada pour conclure que la principale source de revenu de l'intimé était une combinaison du revenu provenant de ses activités agricoles et de sa pratique du droit, peu importe si le revenu provenant de sa pratique du droit était une source accessoire du revenu qu'il tirait de son entreprise de chevaux — Rejet de l'argument de l'appelante portant que l'arrêt Gunn était incompatible avec une décision rendue par la Cour suprême du Canada (C.S.C.) quant au même point — En tenant pour acquis que la C.A.F. puisse s'écarter de ses décisions antérieures qu'elle juge manifestement erronées, l'arrêt Gunn ne constitue pas ce type de décision — Dans l'arrêt Gunn, la Cour a examiné longuement la décision de la C.S.C. et a adopté en grande partie son cadre analytique, mais s'est éloignée de l'aspect de cet arrêt en cause dans la présente affaire — La C.C.I. n'a pas commis une erreur de droit en appliquant le critère un peu plus souple et généreux de l'arrêt Gunn pour l'application de l'art. 31 de la Loi — Elle a soigneusement examiné les faits de l'espèce et les avait comparés avec les faits d'autres affaires qui lui avaient été signalées — Elle a conclu que l'agriculture était plus qu'une*

*Judges and Courts — Appeal from Tax Court of Canada (T.C.C.) decision allowing respondent's appeal against Minister of National Revenue's reassessments of income tax liability for 2000, 2001 taxation years — T.C.C. relying on Federal Court of Appeal (F.C.A.) decision in Gunn v. Canada — Appellant arguing Gunn inconsistent with Supreme Court of Canada (S.C.C.) decision on same issue — In interests of jurisprudential stability, certainty in law, F.C.A. normally bound by its previous decisions — However, general principle not applying when previous decision made per incuriam (i.e. without regard to decision that ought to have been followed) — Court in Gunn considering S.C.C. decision at length, largely adopting analytical framework but departing from aspect of decision in question here — Gunn anything but per incuriam decision.*

This was an appeal from a decision of the Tax Court of Canada allowing the respondent's appeal against the Minister of National Revenue's reassessments of his income tax liability for the 2000 and 2001 taxation years. While earning most of his income in the taxation years 2000 and 2001 as a partner of a law firm, the respondent also conducted a business comprising the buying, selling, breeding and racing of standardbred horses. The Minister disallowed the deduction of the respondent's losses in those years regarding the horse business. The Minister relied on subsection 31(1) of the *Income Tax Act* to restrict the respondent's allowable deductions from horse operation to \$8 750 for each year. The parties agreed that the respondent's horse activities constitute "farming" for the purposes of section 31 and are a business and a source of income for tax purposes. It was equally evident that, considered in isolation, the horse business was not the respondent's "chief source of income" in the taxation years in question.

The main issues in this appeal were whether, in determining whether the Tax Court of Canada erred in its conclusion regarding the respondent, the Federal Court of Appeal was bound by its previous decision in *Gunn v. Canada* on the combination of farming income in section 31(1) of the

*activité d'appoint en l'espèce et que l'art. 31 de la Loi ne s'appliquait pas — Bien que les faits de l'espèce pourraient constituer un cas relativement limite, la décision n'était pas fondée sur une erreur manifeste et dominante — Appel rejeté.*

*Juges et Tribunaux — Appel à l'encontre de la décision de la Cour canadienne de l'impôt (C.C.I.) accueillant l'appel de l'intimé à l'encontre des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national pour les années d'imposition 2000 et 2001 — La C.C.I. avait invoqué la décision rendue par la Cour d'appel fédérale (C.A.F.) dans l'arrêt Gunn c. Canada — L'appelante soutenait que l'arrêt Gunn était incompatible avec une décision rendue par la Cour suprême du Canada (C.S.C.) quant au même point — Dans l'intérêt de la stabilité jurisprudentielle et de la certitude en droit, la C.A.F. est normalement liée par ses décisions antérieures — Cependant, ce principe général ne s'applique pas lorsqu'une décision antérieure a été rendue per incuriam (c.-à-d. sans égard à un précédent qui aurait dû être respecté) — Dans l'arrêt Gunn, la Cour a examiné longuement la décision de la C.S.C. et a adopté en grande partie son cadre analytique, mais s'est éloignée de l'aspect de cet arrêt en cause dans la présente affaire — L'arrêt Gunn n'a aucunement été rendu per incuriam.*

Il s'agissait d'un appel interjeté à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt accueillant l'appel de l'intimé à l'encontre des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national pour les années d'imposition 2000 et 2001. Bien qu'il ait gagné la majeure partie de ses revenus durant les années d'imposition 2000 et 2001 à titre d'associé au sein d'un cabinet d'avocats, l'intimé exploitait également une entreprise qui se consacrait à l'achat, à la vente et à l'élevage de chevaux ainsi qu'à des activités relatives aux courses de chevaux de race Standardbred. Le ministre avait refusé les pertes déduites par l'intimé pour son entreprise de chevaux pendant les années d'imposition en cause. Le ministre s'était appuyé sur le paragraphe 31(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour limiter les déductions admises provenant de l'exploitation de l'entreprise de chevaux de l'intimé à 8 750 \$ pour chaque année d'imposition. Les parties ont reconnu que les activités relatives aux chevaux de l'intimé constituent de « l'agriculture » aux fins de l'article 31, et une entreprise et une source de revenu à des fins fiscales. Il était également évident que, considérée isolément, l'entreprise de chevaux n'était pas la « source principale de revenu » de l'intimé durant les années d'imposition en question.

Les principales questions litigieuses en l'espèce étaient celles de savoir si la Cour d'appel fédérale, appelée à déterminer si la Cour canadienne de l'impôt avait commis une erreur relativement à sa conclusion à l'égard de l'intimé, était liée par sa décision antérieure dans l'arrêt *Gunn c. Canada*

Act and whether the Tax Court of Canada misapplied the test in *Gunn*.

*Held*, the appeal should be dismissed.

The Tax Court of Canada relied on the Federal Court of Appeal's decision in *Gunn* as the primary basis for its conclusion that the respondent's chief source of income was a combination of the income from his farm and his law practice, regardless of whether the income from his law practice was subordinate to that from his horse operation. It was argued that *Gunn* is inconsistent with the Supreme Court of Canada's decision in *Moldowan v. The Queen*, where it was held that a taxpayer can only combine farming income and some other subordinate source of income in order to escape from section 31 of the Act. This argument was rejected. In the interests of jurisprudential stability and certainty in the law, the Federal Court of Appeal is normally bound by its previous decisions. This general principle does not apply when a previous decision of the Federal Court of Appeal was made *per incuriam* (i.e. without regard to a decision that ought to have been followed). In *Gunn*, the Federal Court of Appeal considered *Moldowan* at length and largely adopted its analytical framework. It departed from the aspect of *Moldowan* in question here by holding that farming may be combined with some other source of income so as to constitute a taxpayer's chief source of income for the purpose of section 31 even though, between the two, farming was the subordinate source of income. *Gunn* was anything but a *per incuriam* decision and relevant precedents were not overlooked. Assuming that the Federal Court of Appeal may depart from its previous decisions that it believes to be manifestly wrong, *Gunn* was not such a decision. Also, judge-made rules relating to precedent are not like other legal rules in that the Supreme Court of Canada does not reverse the decision of an intermediate appellate court on the ground that it failed to follow the principle of *stare decisis*. In short, the Tax Court of Canada did not make any error of law in applying the somewhat more flexible and generous test in *Gunn* for determining the circumstances in which section 31 permits farming and non-farming income to be combined so that farming is a taxpayer's chief source of income.

The Tax Court of Canada carefully considered the facts of the present case and compared them with those of other cases to which it was directed. It concluded on the basis of the factors and analytical framework set out in *Gunn* that farming

quant à la combinaison de l'agriculture au paragraphe 31(1) de la Loi et de savoir si la Cour canadienne de l'impôt avait mal appliqué le critère formulé dans l'arrêt *Gunn*.

*Arrêt* : l'appel doit être rejeté.

La Cour canadienne de l'impôt a invoqué la décision que la Cour d'appel fédérale a rendue dans l'arrêt *Gunn* comme fondement primordial pour sa conclusion voulant que la principale source de revenu de l'intimé ait été une combinaison du revenu provenant de ses activités agricoles et de sa pratique du droit, peu importe si le revenu provenant de sa pratique du droit était une source accessoire du revenu qu'il tirait de son entreprise de chevaux. On a fait valoir que l'arrêt *Gunn* est incompatible avec la décision de la Cour suprême du Canada dans *Moldowan c. Canada*, où la Cour a statué qu'un contribuable ne peut combiner qu'un revenu provenant de l'agriculture et une quelque autre source de revenu accessoire afin d'éviter l'application de l'article 31 de la Loi. Cet argument a été rejeté. Dans l'intérêt de la stabilité jurisprudentielle et de la certitude en droit, la Cour d'appel fédérale est normalement liée par ses décisions antérieures. Ce principe général ne s'applique pas lorsqu'une décision antérieure de la Cour d'appel fédérale a été rendue *per incuriam* (c.-à-d. sans égard à un précédent qui aurait dû être respecté). Dans l'arrêt *Gunn*, la Cour d'appel fédérale a examiné longuement l'arrêt *Moldowan* et a adopté en grande partie son cadre analytique. Elle s'est éloignée de l'aspect de l'arrêt *Moldowan* en cause dans la présente affaire en statuant que l'agriculture peut être combinée avec quelque autre source de revenu de façon à constituer la principale source de revenu d'un contribuable aux fins de l'article 31, même si, entre les deux sources de revenu, c'est l'agriculture qui était la source accessoire. L'arrêt *Gunn* n'a aucunement été rendu *per incuriam* : les précédents pertinents n'ont pas été oubliés. En tenant pour acquis que la Cour d'appel fédérale puisse s'écarter de ses décisions antérieures qu'elle juge manifestement erronées, l'arrêt *Gunn* ne constitue pas ce type de décision. En outre, les règles jurisprudentielles en matière de précédent diffèrent des autres règles juridiques, en ce sens que la Cour suprême du Canada n'écartera pas la décision d'une cour d'appel intermédiaire au motif que celle-ci n'a pas suivi le principe du *stare decisis*. En résumé, la Cour canadienne de l'impôt n'a pas commis une erreur de droit en appliquant le critère un peu plus souple et généreux de l'arrêt *Gunn* pour déterminer les circonstances dans lesquelles l'article 31 permet que des revenus provenant de l'agriculture et d'activités étrangères à l'agriculture soient combinés de sorte que l'agriculture constitue la principale source de revenu d'un contribuable.

La Cour canadienne de l'impôt a soigneusement examiné les faits de l'espèce et les a comparés avec les faits d'autres affaires qui lui avaient été signalées. Elle a conclu, selon les facteurs et le cadre analytique établis dans l'arrêt *Gunn*, que

constituted a significant part of the respondent's income in 2000 and 2001 and was more than a "sideline business". Therefore section 31 of the Act did not apply. While the facts of this case may have been fairly close to the line, the decision was not based on a palpable and overriding error.

l'agriculture constituait une partie importante du revenu de l'intimé en 2000 et 2001, et était plus qu'une « activité d'appoint ». Par conséquent, l'article 31 de la Loi ne s'appliquait pas. Bien que les faits de l'espèce pourraient constituer un cas relativement limite, la décision n'était pas fondée sur une erreur manifeste et dominante.

## STATUTES AND REGULATIONS CITED

*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44].  
*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 31 (as am. by S.C. 1995, c. 21, s. 8).

## CASES CITED

## APPLIED:

*Gunn v. Canada*, 2006 FCA 281, [2007] 3 F.C.R. 57, [2006] 5 C.T.C.191, 2006 DTC 6544; *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, 211 D.L.R. (4th) 577, [2002] 7 W.W.R. 1.

## CONSIDERED:

*Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480, (1977), 77 D.L.R. (3d) 112, [1977] CTC 310; *Miller v. Canada (Attorney General)*, 2002 FCA 370, 220 D.L.R. (4th) 149, [2003] CLLC 240-003; *Young v. Bristol Aeroplane Co., Ltd.*, [1944] K.B. 718 (C.A.); *Phoenix Bulk Carriers Ltd. v. Kremikovtzi Trade*, 2007 SCC 13, [2007] 1 S.C.R. 588, 278 D.L.R. (4th) 628, 360 N.R. 171.

## REFERRED TO:

*Stewart v. Canada*, 2002 SCC 46, [2002] 2 S.C.R. 645, 212 D.L.R. (4th) 577, 2002 DTC 6969.

## AUTHORS CITED

Cross, Rupert and J. W. Harris. *Precedent in English Law*, 4th ed. Oxford: Clarendon Press, 1991.  
Parkes, Debra. "Precedent Unbound? Contemporary Approaches to Precedent in Canada" (2007), 32 *Man. L.J.* 135.  
Prime, T. and G. Scanlan. "Stare Decisis and the Court of Appeal; Judicial Confusion and Judicial Reform?" (2004), 23 *Civil Just. Q.* 212.  
Shannon, Bradley Scott. "Overruled by Implication" (2009), 33 *Seattle U.L. Rev.* 151.

## LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44].  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 31 (mod. par L.C. 1995, ch. 21, art. 8).

## JURISPRUDENCE CITÉE

## DÉCISIONS APPLIQUÉES :

*Gunn c. Canada*, 2006 CAF 281, [2007] 3 R.C.F. 57; *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235.

## DÉCISIONS EXAMINÉES :

*Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480; *Miller c. Canada (Procureur général)*, 2002 CAF 370; *Young v. Bristol Aeroplane Co., Ltd.*, [1944] K.B. 718 (C.A.); *Phoenix Bulk Carriers Ld. c. Kremikovtzi Trade*, 2007 CSC 13, [2007] 1 R.C.S. 588.

## DÉCISION CITÉE :

*Stewart c. Canada*, 2002 CSC 46, [2002] 2 R.C.S. 645.

## DOCTRINE CITÉE

Cross, Rupert et J. W. Harris. *Precedent in English Law*, 4<sup>e</sup> éd. Oxford : Clarendon Press, 1991.  
Parkes, Debra. « Precedent Unbound? Contemporary Approaches to Precedent in Canada » (2007), 32 *Man. L.J.* 135.  
Prime, T. et G. Scanlan. « Stare Decisis and the Court of Appeal; Judicial Confusion and Judicial Reform? » (2004), 23 *Civil Just. Q.* 212.  
Shannon, Bradley Scott. « Overruled by Implication » (2009), 33 *Seattle U.L. Rev.* 151.

APPEAL from a Tax Court of Canada decision (2009 TCC 617, [2010] 3 C.T.C. 2341, 2010 DTC 1032) allowing the respondent's appeal against the Minister of National Revenue's reassessments of his income tax liability for the 2000 and 2001 taxation years. Appeal dismissed.

APPEL d'une décision (2009 CCI 617) de la Cour canadienne de l'impôt accueillant l'appel interjeté par l'intimé à l'encontre des nouvelles cotisations établies par le ministre du Revenu national pour les années d'imposition 2000 et 2001. Appel rejeté.

## APPEARANCES

*Marie-Thérèse Boris* for appellant.  
*Glenn S. Ernst and Sandon Shogilev* for respondent.

## ONT COMPARU

*Marie-Thérèse Boris* pour l'appelante.  
*Glenn S. Ernst et Sandon Shogilev* pour l'intimé.

## SOLICITORS OF RECORD

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.  
*Goodmans LLP, Toronto*, for respondent.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelante.  
*Goodmans LLP, Toronto*, pour l'intimé.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

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

EVANS J.A.:

LE JUGE EVANS, J.C.A. :

## Introduction

## Introduction

[1] The Minister of National Revenue (Minister) appeals from a decision of the Tax Court of Canada (2009 TCC 617, [2010] 3 C.T.C. 2341), in which Justice Hershfield (Judge) allowed an appeal by John H. Craig against the Minister's reassessments of his income tax liability for the 2000 and 2001 taxation years. These reasons apply to the appeals in respect of both years, and a copy will be inserted in Court File No. A-19-10.

[1] Le ministre du Revenu national (le ministre) interjette appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (2009 CCI 617), dans laquelle le juge Hershfield (le juge) a accueilli un appel de John H. Craig interjeté à l'encontre des nouvelles cotisations établies par le ministre pour les années d'imposition 2000 et 2001. Les présents motifs s'appliquent aux appels interjetés à l'encontre des deux années d'imposition, et une copie sera versée au dossier de la Cour n° A-19-10.

[2] While earning most of his income in the taxation years 2000 and 2001 as a partner of a Toronto law firm, Mr. Craig also had employment and investment income. In addition, he conducted a business comprising the buying, selling, breeding, and racing of standardbred horses. The Minister disallowed the losses deducted by Mr. Craig in those years in respect of the horse business.

[2] Bien qu'il ait gagné la majeure partie de ses revenus durant les années d'imposition 2000 et 2001 à titre d'associé au sein d'un cabinet d'avocats de Toronto, M. Craig avait également des revenus d'emploi et de placement. De plus, il a exploité une entreprise qui se consacrait à l'achat, à la vente et à l'élevage de chevaux ainsi qu'à des activités relatives aux courses de chevaux de race Standardbred. Le ministre a refusé les pertes déduites par M. Craig pour son entreprise de chevaux.

[3] Relying on subsection 31(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, the Minister restricted

[3] S'appuyant sur le paragraphe 31(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, le

Mr. Craig's allowable deductions from horse operation to \$8 750 for each year. As relevant to this appeal, subsection 31(1) provides as follows:

Loss from farming where chief source of income not farming

**31. (1) Where a taxpayer's chief source of income for a taxation year is neither farming nor a combination of farming and some other source of income, for the purposes of sections 3 and 111 the taxpayer's loss, if any, for the year from all farming businesses carried on by the taxpayer shall be deemed to be the total of** [Emphasis added.]

[4] It is agreed that Mr. Craig's horse activities constitute "farming" for the purpose of section 31 [as am. by S.C. 1995, c. 21, s. 8], and are a business and a source of income for tax purposes as defined by *Stewart v. Canada*, 2002 SCC 46, [2002] 2 S.C.R. 645. It is equally evident that, considered in isolation, the horse business was not Mr. Craig's "chief source of income" in the taxation years in question.

[5] The issue in dispute in this appeal is whether "a combination of farming and some other source of income" (in this case, Mr. Craig's law practice) constituted his "chief source of income". If they did, section 31 does not apply, and he is not subject to the restrictions imposed by section 31 on the losses that a taxpayer may deduct from farming.

[6] The Minister bases his appeal on two grounds: first, the Judge applied the wrong legal test to determining whether Mr. Craig's farm income could be combined with his law practice income; second, if the Judge did not err in his formulation of the relevant legal test, he misapplied it to the facts. For the reasons that follow, the Judge in my view erred in neither respect. Accordingly, I would dismiss the appeal.

ministre a limité les déductions admises provenant de l'exploitation de son entreprise de chevaux à 8 750 \$ pour chaque année d'imposition. Les passages du paragraphe 31(1) pertinents quant au présent appel sont ainsi rédigés :

**31. (1) Lorsque le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, ne provient principalement ni de l'agriculture ni d'une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source, pour l'application des articles 3 et 111, ses pertes pour l'année, provenant de toutes les entreprises agricoles exploitées par lui, sont réputées être le total des montants suivants :** [Non souligné dans l'original.]

Pertes provenant d'une activité agricole ne constituant pas la principale source de revenu

[4] Il est convenu que les activités relatives aux chevaux de M. Craig constituent de « l'agriculture » aux fins de l'article 31 [mod. par L.C. 1995, ch. 21, art. 8], et une entreprise et une source de revenu à des fins fiscales au sens de l'arrêt *Stewart c. Canada*, 2002 CSC 46, [2002] 2 R.C.S. 645. Il est également évident que, considérée isolément, l'entreprise de chevaux n'était pas la « source principale de revenu » de M. Craig durant les années d'imposition en question.

[5] La question en litige dans le présent appel consiste à savoir si « une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source de revenu » (en l'espèce, la pratique du droit de M. Craig) constituait la « principale source de revenu ». Si tel est le cas, l'article 31 ne s'applique pas, et M. Craig n'est pas assujéti aux restrictions imposées par cet article sur les pertes qu'un contribuable peut déduire de l'agriculture.

[6] Le ministre fonde ses appels sur deux motifs : en premier lieu, le juge a appliqué le mauvais critère juridique pour déterminer si le revenu provenant de l'agriculture de M. Craig pouvait être combiné avec le revenu provenant de sa pratique du droit; en deuxième lieu, si le juge n'a pas commis d'erreur dans sa formulation du critère juridique pertinent, il a commis une erreur dans l'application du critère aux faits de l'espèce. Pour les motifs qui suivent, le juge n'a, à mon avis, commis aucune erreur sous ni l'un ni l'autre de ces rapports. Par conséquent, je rejeterais l'appel.

Issue 1: Is this Court bound by *Gunn*?

[7] Counsel for the Minister says that the Judge erred in law in relying on *Gunn v. Canada*, 2006 FCA 281, [2007] 3 F.C.R. 57 (*Gunn*), as the primary basis for his conclusion that Mr. Craig's chief source of income was a combination of the income from his farm and his law practice, regardless of whether the income from his law practice was subordinate to that from his horse operation. Counsel argued that *Gunn* is inconsistent with the decision of the Supreme Court of Canada in *Moldowan v. The Queen*, [1978] 1 S.C.R. 480 (*Moldowan*), where it was held that a taxpayer can only combine farming income and some other, *subordinate* source of income in order to escape from section 31.

[8] Counsel for the Minister submitted that, in permitting a taxpayer to avoid the effect of section 31 by combining farming and non-farming income, even when the farming income was subordinate to the other, the Court in *Gunn* failed to follow *Moldowan*. This, counsel said, breached the principle of *stare decisis* that stipulates that an intermediate appellate court is bound by decisions of the Supreme Court of Canada. Accordingly, *Gunn* was wrongly decided, and should not be followed. I do not agree.

[9] First, the argument that we should not follow *Gunn* does not fall within any of the exceptions to the general principle formulated in *Miller v. Canada (Attorney General)*, 2002 FCA 370, 220 D.L.R. (4th) 149 (*Miller*), that, in the interests of jurisprudential stability and certainty in the law, a panel of this Court is normally bound by its previous decisions.

[10] The Court in *Miller* (at paragraph 10) stated that the general principle does not apply when a previous decision of the Court was made without regard to a decision that it ought to have followed. In my view, this exception refers to a *per incuriam* decision by the Court. This is not the case here.

Question 1 : La Cour est-elle liée par l'arrêt *Gunn*?

[7] L'avocate du ministre affirme que le juge a commis une erreur de droit en invoquant l'arrêt *Gunn c. Canada*, 2006 CAF 281, [2007] 3 R.C.F. 57 (*Gunn*), comme fondement primordial pour sa conclusion voulant que la principale source de revenu de M. Craig ait été une combinaison du revenu provenant de ses activités agricoles et de sa pratique du droit, peu importe si le revenu provenant de sa pratique du droit était une source accessoire du revenu qu'il tirait de son entreprise de chevaux. L'avocate a fait valoir que l'arrêt *Gunn* est incompatible avec la décision de la Cour suprême dans *Moldowan c. La Reine*, [1978] 1 R.C.S. 480 (*Moldowan*), où la Cour a statué qu'un contribuable ne peut combiner qu'un revenu provenant de l'agriculture et une quelque autre source de revenu *accessoire* afin d'éviter l'application de l'article 31.

[8] L'avocate du ministre a prétendu qu'en permettant à un contribuable d'éviter les effets de l'article 31 par la combinaison d'un revenu provenant d'activités agricoles et d'activités non agricoles, même si le revenu provenant de l'agriculture est accessoire à l'autre source de revenu, la Cour dans l'arrêt *Gunn* a omis de suivre l'arrêt *Moldowan*. Ceci, ajoute l'avocate, viole le principe du *stare decisis* qui veut qu'une cour d'appel intermédiaire soit liée par les décisions de la Cour suprême du Canada. Par conséquent, l'arrêt *Gunn* est une décision erronée et ne devrait pas être suivie. Je ne suis pas d'accord.

[9] Premièrement, l'argument selon lequel nous ne devrions pas suivre l'arrêt *Gunn* ne relève d'aucune des exceptions au principe général formulé dans l'arrêt *Miller c. Canada (Procureur général)*, 2002 CAF 370 (*Miller*), selon lequel, dans l'intérêt de la stabilité jurisprudentielle et de la certitude en droit, une formation de la Cour est normalement liée par ses décisions antérieures.

[10] La Cour dans l'arrêt *Miller* (au paragraphe 10) énonce que ce principe général ne s'applique pas lorsqu'une décision antérieure a été rendue sans égard à un précédent qui aurait dû être respecté. À mon avis, cette exception au principe fait référence à une décision de la Cour rendue *per incuriam*. Ce n'est pas le cas en l'espèce.

[11] Writing for the Court in *Gunn*, Justice Sharlow considered *Moldowan* at length and largely adopted its analytical framework. However, she departed from the aspect of *Moldowan* in question here. She held that farming may be combined with some other source of income so as to constitute a taxpayer's chief source of income for the purpose of section 31, even though, as between the two, farming was the subordinate source of income.

[12] Justice Sharlow justified her decision in *Gunn* on the basis of her analysis of the shortcomings of *Moldowan*'s requirement that farming be the predominant source of income before it may be combined with another. She grounded her criticisms of this aspect of the decision in the history and objectives of section 31, the difficulties of applying it, its tendency to produce arbitrary results, and critical commentary by judges and others.

[13] In addition, Justice Sharlow relied on post-*Moldowan* pronouncements by the Supreme Court of Canada on statutory interpretation, particularly warnings against reading words into a statutory text (in this case, the requirements that farming must be the "major preoccupation" of the taxpayer, and that the other income must be from a "subordinate" source), and failing to give the words of a taxation statute their straightforward meaning ("a combination of farming and some other source of income").

[14] *Gunn* was thus anything but a *per incuriam* decision: relevant precedents were not "overlooked". Similarly, the Court in *Miller* (at paragraphs 11–17) rejected the argument that the decision of a previous panel of the Court was not binding because it had failed to take account of previous jurisprudence of the Supreme Court of Canada. This Court pointed out that the previous panel clearly had considered that jurisprudence; the appellant's essential complaint was about the way in which this Court had applied it.

[11] S'exprimant au nom de la Cour dans l'arrêt *Gunn*, la juge Sharlow a examiné longuement l'arrêt *Moldowan* et a adopté en grande partie son cadre analytique. Cependant, elle s'est éloignée de l'aspect de l'arrêt *Moldowan* en cause dans la présente affaire. Elle a statué que l'agriculture peut être combinée avec quelque autre source de revenu de façon à constituer la principale source de revenu d'un contribuable aux fins de l'article 31, même si, entre les deux sources de revenu, c'est l'agriculture qui était la source accessoire.

[12] La juge Sharlow a justifié l'arrêt *Gunn* sur la foi de son analyse des lacunes découlant de l'exigence de l'arrêt *Moldowan* selon laquelle les activités agricoles doivent être la source prédominante de revenu pour qu'elles puissent être combinées à une autre source. Elle fonde ses critiques relatives à cet aspect de la décision sur l'historique et l'objectif de l'article 31, les difficultés liées à son application, sa tendance à produire des résultats arbitraires et sur les critiques formulées par les juges et d'autres personnes.

[13] En outre, la juge Sharlow se fonde sur les décisions rendues par la Cour suprême postérieurement à l'arrêt *Moldowan* en matière d'interprétation de la loi, plus particulièrement sur les mises en garde contre le danger d'ajouter à un texte législatif (en l'occurrence, exiger que l'agriculture soit « l'occupation principale » du contribuable, l'autre revenu constituant une source « accessoire ») et de ne pas donner au libellé d'une loi fiscale une interprétation textuelle simple (« une combinaison de l'agriculture et de quelque autre source »).

[14] L'arrêt *Gunn* n'a par conséquent aucunement été rendu *per incuriam* : les précédents pertinents n'ont pas été « oubliés ». De même, la Cour dans l'arrêt *Miller* (aux paragraphes 11 à 17) a rejeté l'argument voulant que la décision d'une formation antérieure de la Cour n'ait pas été contraignante parce qu'elle n'avait pas tenu compte de la jurisprudence pertinente de la Cour suprême du Canada. La Cour a fait remarquer que la formation antérieure a suivi à la lettre cette jurisprudence; la plainte de l'appelante dans cette affaire portait essentiellement sur la façon dont la Cour avait appliqué cette jurisprudence.

[15] Second, counsel for the Minister relied on the statement by Lord Greene M.R. in *Young v. Bristol Aeroplane Co., Ltd.*, [1944] K.B. 718 (C.A.), at page 729, that the English Court of Appeal is not bound by a decision of its own that “cannot stand with a subsequent decision of the House of Lords”. However, it is clear from a statement earlier in the judgment (at page 725) that Lord Greene was referring to a decision of the House of Lords *subsequent* to the impugned decision of the Court of Appeal: see also T. Prime and G. Scanlan, “*Stare Decisis* and the Court of Appeal; Judicial Confusion and Judicial Reform?” (2004), 23 *Civil Just. Q.* 212, at page 213; and see Rupert Cross and J. W. Harris, *Precedent in English Law*, 4th ed. (Oxford: Clarendon Press, 1991), at pages 145–148, noting, however, that some judges have extended Lord Greene’s exception to include inconsistency with prior decisions of the House of Lords.

[16] Since *Moldowan* was decided before *Gunn*, we are not at liberty to depart from *Gunn* on the ground that it has been overruled by the Supreme Court of Canada.

[17] Third, a decision by a panel of this Court on the precedential effect of a prior decision by the Supreme Court of Canada deserves as much respect from a subsequent panel of this Court as a decision by a previous panel on any other question of law. It was stated in *Miller* (at paragraph 22) that a previous decision by a panel of this Court on the interpretation of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* [being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]] should be no more readily reversed than a decision concerning some other aspect of the law. I can think of no reason why *Gunn*, a decision of this Court dealing with a previous decision of the Supreme Court of Canada in a non-Charter case, should be treated as having less precedential effect than a case dealing with the Charter. The interests of certainty and stability in the law are equally applicable here.

[15] Deuxièmement, l’avocate du ministre s’est fondée sur une déclaration de lord Greene maître des rôles, dans l’arrêt *Young v. Bristol Aeroplane Co., Ltd.*, [1944] K.B. 718 (C.A.), à la page 729, selon laquelle la Cour d’appel de l’Angleterre n’est pas liée par une de ses propres décisions qui [TRADUCTION] « est incompatible avec une décision postérieure de la Chambre des Lords ». Cependant, il ressort clairement d’une déclaration figurant plus tôt dans la décision (à la page 725) que lord Greene renvoyait à une décision de la Chambre des Lords *postérieure* à la décision contestée de la Cour d’appel : voir également T. Prime et G. Scanlan, « *Stare Decisis* and the Court of Appeal; Judicial Confusion and Judicial Reform? » (2004), 23 *Civil Just. Q.* 212, à la page 213; et voir Rupert Cross et J. W. Harris, *Precedent in English Law*, 4<sup>e</sup> éd. (Oxford : Clarendon Press, 1991), aux pages 145 à 148, faisant observer, toutefois, que certains juges ont étendu l’exception de lord Greene pour inclure l’incompatibilité avec les décisions antérieures de la Chambre des Lords.

[16] Étant donné que l’arrêt *Moldowan* a été rendu avant l’arrêt *Gunn*, nous n’avons pas le loisir de nous écarter de l’arrêt *Gunn* au motif que la décision a été infirmée par la Cour suprême du Canada.

[17] Troisièmement, une décision par une formation de la Cour sur l’effet que peut avoir, à titre de précédent, une décision antérieure de la Cour suprême du Canada mérite autant de respect de la part d’une formation subséquente de la Cour qu’une décision par une formation antérieure sur toute autre question de droit. Il a été établi dans l’arrêt *Miller* (au paragraphe 22) qu’une décision antérieure par une formation de la Cour sur l’interprétation de la *Charte canadienne des droits et libertés* [qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]] ne devrait pas plus facilement être infirmée qu’une décision concernant un quelque autre aspect du droit. Je ne puis voir pourquoi l’arrêt *Gunn*, une décision de la Cour qui traite d’une décision antérieure de la Cour suprême du Canada dans une affaire où la Charte n’est pas en cause, devrait être considérée comme ayant un

[18] Fourth, on the assumption that this Court may depart from its previous decisions that it believes to be manifestly wrong in a sense not itemized in *Miller*, I am not persuaded for the reasons given by Justice Sharlow that *Gunn* is such a decision. Indeed, before us, counsel for the Minister paid tribute to what she called the “brilliant analysis” of Justice Sharlow in *Gunn*. Counsel also conceded in her memorandum of fact and law (at paragraph 46) that, in view of subsequent decisions from the Supreme Court of Canada on the interpretation of taxation statutes, the aspect of *Moldowan* in question here might be decided differently today.

[19] Counsel’s principal complaint was that reassessing *Moldowan* was exclusively the responsibility of the Supreme Court of Canada. In effect, *Gunn* anticipated the reversal by the Supreme Court of Canada of one of its prior decisions, even though there may be little room, if any, for an intermediate appellate court to engage in anticipatory reversal of the court of last resort: see, for example, Debra Parkes, “Precedent Unbound? Contemporary Approaches to Precedent in Canada” (2007), 32 *Man. L.J.* 135, at pages 144–146; see, however, Bradley Scott Shannon, “Overruled by Implication” (2009), 33 *Seattle U. L. Rev.* 151, doubting an appellate court’s duty to follow a Supreme Court decision which it concludes that the Supreme Court has impliedly overruled.

[20] Fifth, judge-made rules relating to precedent are not like other legal rules, in the sense that the Supreme Court of Canada does not reverse the decision of an intermediate appellate court on the ground that it failed to follow the principle of *stare decisis*. Rather, when the Supreme Court grants leave to appeal, the question before the Court will be whether the lower court’s decision is consistent with substantive law, including extant decisions of the Supreme Court, or whether the

effet moins important à titre de précédent qu’une décision qui aborde des questions liées à la Charte. Les intérêts de la certitude et de la stabilité du droit sont également applicables en l’espèce.

[18] Quatrièmement, en tenant pour acquis que la Cour puisse s’écarter de ses décisions antérieures qu’elle juge manifestement erronées dans un sens non précisé par l’arrêt *Miller*, je ne suis pas persuadé, pour les motifs énoncés par la juge Sharlow, que l’arrêt *Gunn* constitue ce type de décision. De fait, l’avocate du ministre a, devant nous, rendu hommage à ce qu’elle appelle la [TRADUCTION] « brillante analyse » de la juge Sharlow dans l’arrêt *Gunn*. L’avocate a également admis dans son mémoire des faits et du droit (au paragraphe 46) que, compte tenu des décisions postérieures de la Cour suprême du Canada sur l’interprétation des lois fiscales, l’aspect de l’arrêt *Moldowan* soulevé en l’espèce pourrait être tranché différemment aujourd’hui.

[19] La principale plainte de l’avocate est que la responsabilité de réexaminer l’arrêt *Moldowan* était du ressort exclusif de la Cour suprême du Canada. En fait, l’arrêt *Gunn* envisageait que la Cour suprême du Canada reviendrait sur l’une de ses décisions antérieures, bien qu’il soit hautement improbable, voire impossible, qu’une cour d’appel intermédiaire puisse écarter par anticipation une décision du tribunal de dernier ressort : voir, par exemple, Debra Parkes, « Precedent Unbound? Contemporary Approaches to Precedent in Canada » (2007), 32 *Man. L.J.* 135, aux pages 144 à 146; cependant, voir Bradley Scott Shannon, « Overruled by Implication » (2009), 33 *Seattle U. L. Rev.* 151, qui met en doute l’obligation qu’aurait une cour d’appel de suivre un arrêt de la Cour suprême que celle-ci aurait, à son avis, implicitement infirmé.

[20] Cinquièmement, les règles jurisprudentielles en matière de précédent diffèrent des autres règles juridiques, en ce sens que la Cour suprême du Canada n’écartera pas la décision d’une cour d’appel intermédiaire au motif que celle-ci n’a pas suivi le principe du *stare decisis*. Lorsque la Cour suprême accorde l’autorisation d’interjeter appel, la question soumise sera plutôt de savoir si la décision du tribunal d’instance inférieure est compatible avec le droit substantiel, y

Supreme Court should modify its own jurisprudence on the point.

[21] In *Phoenix Bulk Carriers Ltd. v. Kremikovtzi Trade*, 2007 SCC 13, [2007] 1 S.C.R. 588, the Supreme Court chose to express no opinion on the merits of the practice whereby this Court normally regards itself bound by one of its prior decisions, even though it would have reached a different result. The Supreme Court allowed the appeal on the substantive ground that the earlier decision of this Court had been wrongly decided.

[22] To summarize, I am not persuaded that the Judge made any error of law in applying the somewhat more flexible and generous test in *Gunn* for determining the circumstances in which section 31 permits farming and non-farming income to be combined so that farming is a taxpayer's chief source of income.

[23] I would only add that, if it had been material to the decision, I doubt if I would have agreed with the Judge's conclusion that, even on the strict *Moldowan* test, Mr. Craig's income from his horse business when combined with that from his law practice constituted his chief source of income in 2000 and 2001.

Issue 2: Did the Judge misapply *Gunn*?

[24] On the assumption that the Judge correctly identified *Gunn* as the legal test, the Minister argues that he erred in concluding that the facts of the present case satisfied it. I do not agree.

[25] In extensive reasons, the Judge carefully considered the facts of the present case (which are fully set out in his reasons for decision, are not in dispute, and need not be repeated here), and compared them with those of other cases to which counsel directed him. He concluded on the basis of the factors and analytical

compris les arrêts de la Cour suprême, ou si la Cour suprême devrait modifier sa propre jurisprudence sur le point examiné.

[21] Dans l'arrêt *Phoenix Bulk Carriers Ltd. c. Kremikovtzi Trade*, 2007 CSC 13, [2007] 1 R.C.S. 588, la Cour suprême a choisi de n'exprimer aucune opinion sur le bien-fondé de la pratique voulant que notre Cour se considère normalement liée par ses décisions antérieures, même si elle aurait statué différemment. La Cour suprême a accueilli l'appel au motif substantiel que la décision antérieure de notre Cour était erronée.

[22] En résumé, je ne suis pas persuadé que le juge a commis une erreur de droit en appliquant le critère un peu plus souple et généreux de l'arrêt *Gunn* pour déterminer les circonstances dans lesquelles l'article 31 permet que des revenus provenant de l'agriculture et d'activités étrangères à l'agriculture soient combinés de sorte que l'agriculture constitue la principale source de revenu d'un contribuable.

[23] J'ajouterais simplement que, si cela avait eu un effet déterminant sur la décision, je doute que j'aurais été d'accord avec la conclusion du juge selon laquelle, même en appliquant le critère strict de l'arrêt *Moldowan*, le revenu de M. Craig provenant de son entreprise de chevaux, combiné au revenu tiré de sa pratique du droit, a constitué sa principale source de revenu en 2000 et en 2001.

Question 2 : Le juge a-t-il mal appliqué l'arrêt *Gunn*?

[24] En présumant que le juge a correctement considéré que l'arrêt *Gunn* établissait le critère juridique applicable, le ministre prétend qu'il a commis une erreur en concluant que les faits de la présente affaire répondaient à ce critère. Je ne suis pas d'accord.

[25] Dans des motifs élaborés, le juge a soigneusement examiné les faits de l'espèce (qui sont décrits de façon détaillée dans ses motifs, ne sont pas contestés et n'ont pas été repris ici), et les a comparés avec les faits d'autres affaires auxquelles l'avocate l'a renvoyé. Le juge a conclu, selon les facteurs et le cadre analytique

framework set out in *Gunn* that farming constituted a significant part of Mr. Craig's income in 2000 and 2001, and was more than a "sideline business". Hence, section 31 did not apply.

[26] The facts of this case may be fairly close to the line, and I might not have made the same decision as the Judge. However, I cannot say that his decision is based on a palpable and overriding error warranting the intervention of this Court.

[27] Counsel for the Minister essentially sought to reargue before us the case that she had lost at trial and to invite us to reweigh the factors considered by the Judge. However, the Supreme Court of Canada made clear in *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, at paragraphs 28–36, that it is not normally the function of an appellate court to second guess a trial judge's application of the law to the facts. Thus, in the absence of a palpable and overriding error in the application of the test, or of an error of law in formulating it, neither of which the Minister has demonstrated is present here, there is no basis for the Court to intervene.

#### Conclusion

[28] For these reasons, I would dismiss the appeal with costs.

DAWSON J.A.: I agree.

STRATAS J.A.: I agree.

établis dans l'arrêt *Gunn*, que l'agriculture constituait une partie importante du revenu de M. Craig en 2000 et en 2001, et était plus qu'une « activité d'appoint ». Par conséquent, l'article 31 ne s'appliquait pas.

[26] Les faits de l'espèce pourraient constituer un cas relativement limite, et je n'aurais peut-être pas rendu la même décision que le juge. Cependant, je ne peux pas dire que sa décision se fonde sur une erreur manifeste et dominante qui justifie l'intervention de notre Cour.

[27] L'avocate du ministre a cherché essentiellement à plaider de nouveau devant nous la cause qu'elle a perdue en première instance et nous a invités à réexaminer les facteurs pris en considération par le juge. Cependant, la Cour suprême du Canada a indiqué clairement dans l'arrêt *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235, aux paragraphes 28 à 36, que normalement il n'appartient pas à une cour d'appel de remettre en cause la façon dont le juge de première instance a appliqué le droit aux faits en litige. Par conséquent, en l'absence d'une erreur manifeste et dominante dans l'application du critère, ou d'une erreur de droit dans sa formulation, deux éléments dont le ministre n'a pas démontré l'existence en l'espèce, il n'existe aucun élément susceptible de justifier l'intervention de la Cour.

#### Conclusion

[28] Pour ces motifs, je suis d'avis de rejeter l'appel avec dépens.

LA JUGE DAWSON, J.C.A. : Je suis d'accord.

LE JUGE STRATAS, J.C.A. : Je suis d'accord.